



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

Faculteit Bedrijfseconomische Wetenschappen

master in de handelswetenschappen

Masterthesis

Nieuwe CSRD-wetgeving onderzocht bij de Vlaamse KMO case-studie: agrovoedingssector

June Ceulemans

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de handelswetenschappen, afstudeerrichting accountancy, financiering en fiscaliteit

PROMOTOR :

Prof. dr. Ghislain HOUBEN

BEGELEIDER :

mevrouw Vicky CORBEELS



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be

Universiteit Hasselt
Campus Hasselt:
Martelarenlaan 42 | 3500 Hasselt
Campus Diepenbeek:
Agoralaan Gebouw D | 3590 Diepenbeek

2023
2024



Faculteit Bedrijfseconomische Wetenschappen

master in de handelswetenschappen

Masterthesis

***Nieuwe CSRD-wetgeving onderzocht bij de Vlaamse KMO case-studie:
agrovoedingssector***

June Ceulemans

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de handelswetenschappen, afstudeerrichting
accountancy, financiering en fiscaliteit

PROMOTOR :

Prof. dr. Ghislain HOUBEN

BEGELEIDER :

mevrouw Vicky CORBEELS

Woord vooraf

In het kader van de masteropleiding Handelswetenschappen met afstudeerrichting Accountancy, Financiering en Fiscaliteit aan de Universiteit van Hasselt werd deze masterproef geschreven. Van oktober 2023 tot en met juni 2024 werd onderzocht hoe bewust Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector zijn van de nieuwe CSRD-wetgeving en zijn verplichtingen.

Deze studie kan nuttig zijn voor kleine en middelgrote agrovoeding bedrijven om inzichten te verwerven over de nieuwe regelgeving om zo voorbereid te zijn op de toekomstige verplichtingen. Daarnaast wordt op deze manier ook het bewustzijn van duurzaamheid in Vlaamse kmo's onder de loep genomen.

Deze masterproef kon niet geschreven worden zonder de hulp van enkele personen. Als eerste wil ik graag mijn promotor, Prof. dr. Ghislain Houben en mijn externe begeleider, drs. Vicky Corbeels, bedanken voor de begeleiding doorheen het proces. Dankzij hun aanbevelingen en feedback is deze masterproef tot een goed einde gekomen. Ten tweede wil ik al mijn respondenten één voor één bedanken voor hun tijd en deelname aan de interviews, zonder hun medewerking kon dit onderzoek niet uitgevoerd worden. Ten slotte wil ik mijn familie, vrienden en partner bedanken voor hun steun en motiverende woorden.

June Ceulemans
Universiteit Hasselt, juni 2024

Samenvatting

Probleemstelling - Transparantie wordt een steeds belangrijker onderwerp voor stakeholders binnen bedrijven. De maatschappij hecht meer waarde aan hoe ondernemingen omgaan met duurzaamheid inzake de bedrijfsactiviteiten. Vanaf het jaar 2027 zullen kleine en middelgrote ondernemingen (kmo's) moeten voldoen aan een nieuwe Europese duurzaamheidswetgeving, de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). De wetgeving legt de verplichting op aan ondernemingen in Europa om een duurzaamheidsrapportage te gaan opstellen over de impact van hun activiteiten op mens en milieu. Deze Europese regelgeving is ingevoerd om de doelstellingen van de Green Deal te ondersteunen en te streven naar de duurzame doelen vastgelegd in de 2030 Agenda van de Verenigde Naties. Grote ondernemingen publiceren reeds op vrijwillige basis duurzaamheidsverslagen onder de regelgeving van de Non-Financial Reporting Directive (NFRD), die nu vervangen wordt door de CSRD. Hoewel dat kmo's binnen de Vlaamse agrovoedingssector aan het startpunt staan van deze duurzame ontwikkeling, zijn het enkel de beursgenoteerde ondernemingen die onder de scope van de wetgeving vallen. Desondanks zullen niet-beursgenoteerde kmo's uiteindelijk ook aan de CSRD-richtlijnen moeten voldoen, mede omdat ze vaak deel uitmaken van een grotere toeleveringsketen waarin ze leveren aan leveranciers die wel rapportageplichtig zijn.

Doelstelling - Het doel van de studie is om inzicht te krijgen hoe bewust de Vlaamse kmo's in de agrovoedingssector zijn van de nieuwe CSRD-wetgeving en zijn verplichtingen. Daarbij wordt onderzocht welke voordelen en nadelen de rapportagevereisten zullen voortbrengen en wat de impact van de nieuwe regelgeving zal zijn op deze ondernemingen.

Methodologie – Het onderzoek bestaat uit een literatuurstudie en een empirisch deel met diepte-interviews. De literatuurstudie begint met een overzicht van duurzaamheidsinitiatieven over de jaren heen die de eerste stappen tot een duurzamere wereld hebben gezet. Het uitbrengen van vrijwillige duurzaamheidsrapportages gebeurden eerst als reactie op de verschillende milieurampen in die tijd, waarbij stakeholders begonnen te eisen voor transparante duurzaamheidsinformatie van ondernemingen. Als respons hierop heeft de Europese Unie in het jaar 2014 een verplichte richtlijn uitgebracht voor grote beursgenoteerde bedrijven onder de Non-Financial Reporting Directive. De NFRD bracht enkele nadelen met zich mee, waardoor er een hervorming plaatsvond naar een verbeterd en uitgebreider kader, de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Het nieuw wetgevend kader omvat belangrijke wijzigingen ten opzichte van de NFRD, waaronder een uitbreiding van de scope en verplichte gebruikmaking van de ESRS-standaarden opgelegd door de Europese Commissie. Andere verplichtingen bestaan uit een controle van de duurzaamheidsinformatie door een externe auditor en de invoering van het dubbele materialiteitsconcept. Dit houdt in dat bedrijven niet enkel moeten rapporteren over de impact van hun bedrijfsactiviteiten op mens en milieu, maar ook over de financiële impact van het klimaat op de organisatie zelf. De implementatie van de CSRD-wetgeving zal stapsgewijs gebeuren, voor beursgenoteerde kmo's zal de verplichting pas gelden vanaf het jaar 2027. Niet-beursgenoteerde kmo's vallen niet onder de verplichting van de CSRD om te gaan rapporteren, maar krijgen wel de mogelijkheid om duurzaamheidsinformatie op te vragen

bij hun leveranciers en klanten indien ze vrijwillig wensen te rapporteren. Voor deze laatste groep zijn er momenteel een set van standaarden in ontwikkeling specifiek voor kmo's. Het empirische deel omvat een kwalitatief onderzoek door middel van interviews die afgenomen zijn met zeven kmo's actief in de Vlaamse agrovoedingssector. De respondenten werden gevraagd naar hun kennis over de CSRD-wetgeving en/of ze al beschikken over een eigen duurzaamheidsrapportage. Aangezien de antwoorden van respondenten aanzienlijk kunnen variëren naarmate ze al kennis vernomen hebben van de nieuwe wetgeving en/of ze zelf al een duurzaamheidsrapportage hebben opgesteld, werden er twee verschillende vragenlijsten opgesteld. De interviews werden geanalyseerd door middel van een coderingsproces om verschillende thema's te identificeren. Citaten uit de interviews met de respondenten werden gebruikt om de verschillende codes in de data-analyse te illustreren.

Bevindingen – Uit de literatuurstudie en de coderingsanalyse kwamen vijf hoofdthema's naar voren: duurzaamheid, stakeholderengagement en impact op de samenwerking, duurzaamheidsrapportage en de voordelen en nadelen van de CSRD-wetgeving. Er werd verwacht dat middelgrote ondernemingen meer kennis hebben van de CSRD-wetgeving en/of al bezig zijn om duurzaamheid te implementeren in de bedrijfsvoering dan kleinere kmo's. Het onderzoek toont aanzienlijke verschillen aan in de kennis en implementatie van duurzaamheid tussen kleine en middelgrote ondernemingen. Daarnaast gaven de respondenten verschillende definities aan van hoe ze duurzaamheid zien binnen hun eigen onderneming. Bijna alle respondenten hebben een antwoord gegeven dat zich rond milieuduurzaamheid kadert en niet zozeer op sociale of governance vlak. Op de vraag van duurzame initiatieven hebben twee respondenten aangegeven dat ze aangesloten zijn bij een duurzaamheidsinitiatief, het VCDO programma van Voka. In dit programma gaan ze een samenwerking aan om duurzaamheid en de SDG-doelstellingen in hun bedrijfsvoering te integreren. Deze twee respondenten zijn werkzaam in kleine ondernemingen. De andere respondenten gaven aan geen toekomstige plannen te hebben om zich bij soortgelijke initiatieven aan te sluiten. Sommige bedrijven overwegen wel om intern iemand in te zetten voor de implementatie van duurzaamheid om zo extra personeelskosten te vermijden. Duurzaamheid en het efficiënt gebruik van ecologische middelen worden steeds crucialer voor bedrijven in de agrovoedingssector. Ook zien de respondenten een positieve trend in de markt evolueren dat consumenten de voorkeur geven aan producten die geassocieerd zijn met termen zoals biologisch, duurzaam, natuurlijk en ecologisch. Deze ontwikkeling kan Vlaamse kmo's aanmoedigen om meer in te zetten op lokale inkoop. Slechts drie respondenten gaven aan te beschikken over duurzaamheidscertificaten of duurzaamheidslabels, wat kan dienen als hun duurzaamheidsbewijs. De vraag naar duurzaamheidscertificaten komt voornamelijk vanuit de grote leveranciers die onder de verplichting vallen om binnenkort te gaan rapporteren. De betrokkenheid van zowel interne als externe stakeholders bij de duurzaamheidsactiviteiten van de onderneming bleken essentieel te zijn voor de succesvolle implementatie van de CSRD-wetgeving. In dialoog gaan met de eigen medewerkers en dezelfde visie delen over de duurzame doelen binnen de onderneming zorgt voor nauwere samenwerkingsverbanden tussen de twee partijen. Op twee bedrijven na, waren alle ondernemingen zich bewust van de aankomende duurzaamheidswetgeving. Twee respondenten hebben aangegeven een eigen duurzaamheidsrapportage opgesteld te hebben. Enkele respondenten geloofden erin dat niet voldoen aan de nieuwe duurzaamheidsverplichting nadelige gevolgen kan hebben in de toekomst voor het verkrijgen van financiering en vergunningen. Alle respondenten verwachten dat voldoen aan de CSRD-wetgeving hen een concurrentieel voordeel

zal opleveren. Tijdens de interviews gaven twee bedrijven aan geen kennis te hebben van de nieuwe CSRD-wetgeving en geen plannen te hebben om een eigen duurzaamheidsrapportage op te stellen vanwege tijdsgebrek en onvoldoende personeel. Het voordeel dat het meest besproken werd tijdens de interviews is de verbeterde transparantie die de CSRD-wetgeving met zich meebrengt voor de stakeholders, wat tegelijkertijd leidt tot een betere vergelijkbaarheid tussen bedrijven. Daarnaast zorgt het opstellen van een duurzaamheidsrapportage voor een beter inzicht van de eigen onderneming. Ondanks dat de CSRD-wetgeving kan zorgen voor een betere informatieverstrekking en minder informatieasymmetrie, werden er ook nadelen genoemd zoals de complexiteit en kosten van de rapportagevereisten. Bijvoorbeeld het onverwachte kostenplaatje bij het uitvoeren van de externe audit. Het dubbele materialiteitsconcept bleek voor veel respondenten een nieuw en complex begrip te zijn. De tijdsinvestering gecombineerd met de complexiteit van het dubbele materialiteitsconcept werd ook gezien als een nadelig gevolg van de CSRD-wetgeving. Het aanwerven van nieuw personeel voor het duurzaamheidsaspect werd zowel als een nadeel als een voordeel gezien door de respondenten. Dit allesomvattend zien we dat de nieuwe CSRD-wetgeving zowel uitdagingen als kansen biedt voor Vlaamse kmo's in de agrovoedingssector.

Beperkingen – Beperkingen in dit onderzoek bestaan in de vorm van gelimiteerde wetenschappelijke literatuur over de impact van de CSRD-wetgeving op deze specifieke sector sinds het recent is ingevoerd en de volledige impact pas duidelijk zal zijn na enige tijd. De Vlaamse kmo's zullen de concrete richtlijnen moeten afwachten en opvolgen hoe grote (beursgenoteerde) ondernemingen de wetgeving gaan implementeren. Er heerst onduidelijkheid of bedrijven in de agrovoedingssector voldoende begrip hebben van de nieuwe rapportagevereisten om eraan te voldoen. Tijdens de interviews bleek er een onderscheid te zijn tussen kmo's met en zonder kennis van de CSRD-wetgeving, wat een aanzienlijke invloed had op de onderzoeksresultaten. Slechts zeven kmo's werden geïnterviewd, wat mogelijk een vertekend beeld geeft van deze sector. Het onderzoek was beperkt tot niet-beursgenoteerde kmo's in Vlaanderen, waardoor de resultaten niet generaliseerbaar zijn naar andere onderzoeksregio's binnen België of beursgenoteerde kmo's. Ten laatste is er voorlopig weinig informatie beschikbaar over de verplichtingen voor niet-rapportageplichtige kmo's die vrijwillig wensen te rapporteren. De hoop bestaat dat de aankomende VSME-standaarden voor meer duidelijkheid en uniformiteit zullen zorgen voor deze groep.

Inhoudsopgave

Woord vooraf	1
Samenvatting	2
Lijst met tabellen	7
1. Inleiding	8
2. Literatuurstudie	11
2.1. Duurzaamheidsinitiatieven over de jaren heen	11
2.2. Non-Financial Reporting Directive	12
2.2.1. Ontstaan	12
2.2.2. Nadelen	12
2.3. Hervorming NFRD naar CSRD	14
2.4. Het concept van dubbele materialiteit	17
2.5. CSRD-rapportering	18
2.5.1. ESRS-standaarden	18
2.5.2. CSRD-standaarden	18
2.5.3. Implementatie van CSRD-wetgeving	19
2.6. Toepassing op de Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector	21
3. Methodologie	22
3.1. Onderzoeksontwerp	22
3.2. Onderzoeksmethoden	22
3.3. Onderzoeksvragen	23
3.4. Onderzoekspopulatie en respondenten	25
3.5. Analyse interviews	26
4. Resultaten	28
4.1. Duurzaamheid	28
4.2. Stakeholderengagement en impact op samenwerking	31
4.3. Duurzaamheidsrapportage	34
4.4. Nadelen CSRD-wetgeving	41
4.5. Voordelen CSRD-wetgeving	43
5. Discussie en conclusie	45

5.1.	Discussie.....	45
5.2.	Conclusie	50
6.	Beperkingen en aanbevelingen.....	51
7.	Bibliografie	53
	Bijlagen	56

Lijst met tabellen

Tabel 1: Tabel met afkortingen.....	7
Tabel 2: Zoektermen.....	22
Tabel 3: Respondentenlijst.....	26
Tabel 4: Voorbeeld codeerproces.....	27
Tabel 5: Antwoordenblad respondenten C & E duurzaamheid.....	39
Tabel 6: Antwoordenblad respondenten C & E sociaal.....	39
Tabel 7: Antwoordenblad respondenten C & E governance.....	40

Tabel 1: Tabel met afkortingen

Non-Financial Reporting Directive	NFRD
Environmental, Social en Governance	ESG
Corporate Sustainability Reporting Directive	CSRD
European Sustainability Reporting Standards	ESRS
European Financial Reporting Advisory Group	EFRAG
Sustainable Development Goals	SDG
Global Reporting Initiative	GRI
Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen	MVO
International Financial Reporting Standards	IFRS
Corporate Social Responsibility	CSR
Sustainable Finance Disclosure Regulation	SFDR

Bron: eigen onderzoek

1. Inleiding

Het beeld van de kmo in de maatschappij evolueert. Transparantie over de manier waarop een onderneming omgaat met de samenleving en het milieu wordt steeds belangrijker (Orij et al., 2022). Stakeholders kijken kritischer naar hoe ondernemingen rekening houden met de huidige milieukwesties en hechten daardoor veel belang aan een duurzaamheidsverslag (Liu et al., 2023).

Volgens Orij et al. (2022) publiceren veel beursgenoteerde ondernemingen naast hun verplichte financiële jaarrekening ook al afzonderlijke duurzaamheidsverslagen en niet-financiële rapporten. Grote ondernemingen brachten al zo een duurzaamheidsverslag uit onder de verplichting van de NFRD. De Non-Financial Reporting Directive vereist dat grote ondernemingen informatie moeten verstrekken naar de buitenwereld en betrokken stakeholders over hun milieu-, sociale- en governancekwesties, evenals de impact die ze hebben op het milieu. Daarnaast blijkt dat rapporten met niet-financiële informatie makkelijker te lezen zijn voor de belanghebbenden dan rapporten met financiële informatie, zoals de jaarrekening. De openbaarmaking van niet-financiële informatie binnen een onderneming zal voor de stakeholders zorgen voor een betere gegevensverstrekking en minder informatieasymmetrie tussen de twee partijen (Rossi & Candio, 2023). Het belangrijkste kader rond duurzaamheid dat reeds bestaat, is in de vorm van ESG-verslagen. Deze verslagen bespreken de regelgeving rond milieu-, sociale en governance normen (Vervynckt, z.d.).

Uit een recent onderzoek van Atkins et al. (2022) blijkt dat de aanhoudende klimaatopwarming een wereldwijd probleem is dat niet meer te ontwijken valt. De klimaatverandering wordt volgens Atkins et al. (2022) gezien als de grootste uitdaging van de éérentwintigste eeuw. Op lange termijn is er vraag naar harmonisatie van de verschillende kaders rond duurzaamheid in bedrijven. Hieronder wordt verstaan het standaardiseren van niet-financiële informatie in een duurzaamheidsverslag om tot een betere risico-inschatting te komen. Dit resulteert in een toename van beschikbare gegevens, wat uiteindelijk zal leiden tot een betere benchmarking tussen bedrijven voor de investeerders. Bovendien bevordert het een transparante uitwisseling van ESG-gegevens tussen het bedrijf en de belanghebbenden. Momenteel ondervinden nog veel ondernemingen moeilijkheden met het openbaar stellen van hun niet-financiële rapporten, aangezien de huidige richtlijnen niet duidelijk en inefficiënt zijn. Daarnaast blijkt het dat een ESG-rapportering nog vaak op vrijwillige basis gebeurt, aangezien enkel grote ondernemingen verplicht zijn verslag uit te brengen over hun duurzaamheid op grond van het NFRD.

Toen de Europese Unie in 2022 besloot om de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) te implementeren, streefden ze naar een meer uniforme en transparante richtlijnen omtrent duurzaamheidsrapportering. Met de introductie van de CSRD-richtlijn moeten grote bedrijven vanaf verslagjaar 2024 duurzaamheidsrapporten opstellen die in lijn liggen met de European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Toepassing van deze regelgeving in bedrijven moet leiden tot een meer geoptimaliseerde en uniforme vergelijking van duurzaamheidsrapporten. Deze standaarden zijn ingevoerd en goedgekeurd door de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (Van Nieuw Amerongen et al., 2023).

Volgens Vergoossen (2022) is de CSRD bedoeld om de gebreken in de bestaande wet- en regelgeving inzake de openbaarmaking van niet-financiële informatie aan te pakken en om bij te dragen aan het realiseren van de doelstellingen van het Parijse klimaatakkoord. De doelstelling vastgelegd in de zogenaamde Europese Green Deal stelt dat Europa klimaatneutraal moet zijn tegen het jaar 2050. Hierdoor is transparantie in de nieuwe duurzaamheidsrapportering belangrijk. Het CSRD voert een verplichte rapportering in voor alle Europese bedrijven op vlak van hun milieuprocessen- en activiteiten binnen het bedrijf. De nieuwe wetgeving volgt de bestaande richtlijnen van de NFRD op (CIFAL Flanders, 2023).

Tegen het jaar 2030 wil de Verenigde Naties een duurzamere wereld hebben, dit willen ze realiseren door middel van de 2030 Agenda. Hierin staan de 17 Duurzame Ontwikkelingsdoelen (SDG's) en 169 subdoelen die zich richten op de belangrijkste huidige sociale, ecologische en economische vraagstukken. Deze zijn opgesteld en goedgekeurd geweest door de lidstaten van de Verenigde Naties. Diverse SDG's ondersteunen de duurzaamheid van activiteiten in de agrovoedingssector, zoals landbouw, veeteelt en de agrovoedingsindustrie. De huidige problemen rond klimaatverandering hebben landen aangemoedigd om hun structurele beleid aan te passen voor een vermindering van hun ecologische voetafdruk (López-Serrano et al., 2023). De zorgwekkende huidige milieumomstandigheden en negatieve gevolgen hebben geleid tot een groter bewustzijn bij landen, waardoor er nu meer gefocust wordt op het verminderen van die impact en het bestrijden van klimaatverandering (Cifuentes-Faura, 2022; Tremblay et al., 2020). Uit recent onderzoek van Alonso-Muñoz et al. (2022) blijkt dat het in deze situatie belangrijk is om te meten in hoeverre de circulaire economie en duurzaamheid daadwerkelijk worden toegepast in de agrovoedingsketen. Berekeningen uit een artikel van (*Deloitte Research Reveals Inaction On Climate Change Could Cost The World's Economy US\$178 Trillion By 2070*, 2022) wijzen erop dat de klimaatverandering een hoge kost kan vormen indien er nu niet ingegrepen wordt. Als de opwarming van de aarde op dezelfde manier blijft stijgen, zal dat tegen het einde van deze eeuw tot gevolgen leiden als voedsel- en waterschaarste en een wereldwijde daling van het levensstandaard.

In het nieuwe duurzaamheidsrapport wordt gebruik gemaakt van de analyse van de dubbele materialiteit, wat een belangrijke rol zal spelen in het kader van de CSRD-wetgeving. De dubbele materialiteitsanalyse houdt in dat ondernemingen zowel de effecten van hun bedrijfsactiviteiten op ecologisch, sociaal en governance gebied, van binnenuit ("inside out"), als de financiële gevolgen van de ESG-factoren voor hun eigen onderneming, van buitenaf ("outside in"), moeten beoordelen voor hun duurzaamheidsverslag (Van Nieuw Amerongen et al. 2023). Orij (2023) stelt dat de nieuwe benadering vanuit twee kanten bekeken kan worden. Eenderzijds is er de impactmaterialiteit, aan de andere kant spreken we over de financiële materialiteit.

In deze masterproef wordt onderzocht in hoeverre de kmo's in Vlaanderen binnen de agrovoedingssector kennis hebben van de nieuwe duurzaamheidswetgeving. Zorgt deze regelgeving voor meer voordelen dan nadelen, of andersom? In hoeverre zijn stakeholders betrokken bij de totstandkoming en handhaving van de duurzaamheidswetgeving? En welke rol speelt transparantie in duurzaamheidsrapportages in het naleven van de duurzaamheidswetgeving? Het onderzoek is

relevant omdat alle grote (beursgenoteerde) ondernemingen vanaf 2024 verplicht een duurzaamheidsrapportage zullen moeten invullen. Deze wetgeving zal ook gelden voor Vlaamse kmo's vanaf het jaar 2027. De rapportering is niet verplicht voor kmo's die niet beursgenoteerd zijn, maar op termijn zal de markt zich automatisch aanpassen en zullen zij ook meegaan in de richtlijnen (CIFAL Flanders, 2023). Onder een kmo worden kleine en middelgrote ondernemingen verstaan, die voldoen aan drie voorwaarden. Een kleine onderneming heeft een jaaromzet of balanstotaal van maximum 10 miljoen euro en heeft minder dan 50 werknemers tewerkgesteld. Een middelgrote onderneming heeft een jaaromzet onder de 50 miljoen euro of een balanstotaal van maximaal 43 miljoen euro en daarnaast hebben ze tussen de 50 en 250 werknemers tewerkgesteld binnen de onderneming (VLAIO, z.d.). Er moeten dus veel formaliteiten gebeuren bij de nieuwe regelgeving, daarom ligt de focus van deze thesis op het bewustzijn van de nieuwe duurzaamheidswetgeving van Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector.

2. Literatuurstudie

2.1. Duurzaamheidsinitiatieven over de jaren heen

Sinds de jaren vijftig is de agrovoedingssector sterk veranderd, wat verschillende effecten op het milieu heeft gehad. Er werd intensiever aan landbouw gedaan, met als gevolg dat er een grotere vraag is ontstaan naar energie en chemische landbouwtechnieken (López-Serrano et al., 2023). In de beginjaren zestig was er weinig aandacht voor onderwerpen die verband hielden met duurzaamheid. Bedrijven hielden zich voornamelijk bezig met het rapporteren van financiële informatie, sinds dit enkel relevant was voor investeerders en aandeelhouders (Lai & Stacchezzini, 2021).

Vanaf de jaren tachtig ontstond er een wereldwijd bewustzijn over de nadelige gevolgen van menselijke activiteiten voor het milieu. Bedrijven begonnen milieuverslagen te publiceren over hun bedrijfsactiviteiten als respons op diverse milieurampen in die periode (Landrum & Ohsowski, 2017). Naast de financiële informatie van een onderneming, begonnen aandeelhouders en andere belanghebbenden te eisen voor meer inzicht in de bedrijfsactiviteiten van een onderneming en de impact ervan op het milieu en de maatschappij. Deze niet-financiële rapporten omvatten ook kennis over hun milieukwesties en de sociale aspecten (Lai & Stacchezzini, 2021). Enkel inzicht geven over het belang van duurzaamheid aan de maatschappij is volgens Alonso-Muñoz et al. (2022) al lang niet meer voldoende.

Het vrijwillig rapporteren van milieu- en sociale activiteiten begon zich op wereldniveau te spreiden, waardoor er eind jaren 90 de eerste standaarden voor milieurapportering werden ontwikkeld, genaamd het Global Reporting Initiative (Landrum & Ohsowski, 2017). Voor België werd er vanaf het jaar 1995 *The Coordination Committee for International Environmental Policy* opgericht, zij functioneren als het hoofdorgaan verantwoordelijk voor het milieubeleid op Belgisch internationaal vlak (*Information On National Adaptation Actions Reported Under The Governance Regulation*, z.d.). Op de Nationale klimaatcommissie van 2003 werd de implementatie van het klimaatbeleid voor België besproken. Vervolgens werd in 2009 het Belgische Nationale Klimaatplan aangenomen met het oog op de ontwikkeling van een Nationale Adaptatiestrategie, die uiteindelijk in 2010 geïntroduceerd werd (*Over de Nationale Klimaatcommissie*, z.d.).

Het blijft een uitdaging om alternatieve vormen van verslaggeving over niet-financiële informatie te vinden. Daarnaast worden bedrijven steeds meer onder druk gezet door investeerders en belanghebbenden om duurzamer te handhaven in hun organisatie, wat heeft geleid tot een toename van vrijwillige duurzaamheidsinitiatieven en rapportage (Lai & Stacchezzini, 2021).

2.2. Non-Financial Reporting Directive

2.2.1. Ontstaan

Meer aandacht voor sociale en milieukwesties binnen de ondernemingswereld begon rond het jaar 2001 al populairder te worden. Ondernemingen die op vrijwillige basis rapporteerden over deze thema's werden destijds gepromoot door de 'Green Paper', een initiatief van de Europese Commissie om het Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO) te bevorderen. Sinds 2014 heeft de Europese Unie een verplichting opgelegd aan grote beursgenoteerde bedrijven om zich te houden aan de Non-Financial Reporting Directive. Deze richtlijn verplicht ondernemingen om niet-financiële informatie over hun bedrijfsactiviteiten met betrekking tot milieu-, sociale en personeelsgerelateerde zaken te rapporteren aan de stakeholders (Bigelli et al., 2023). Het doel van de NFRD is om ondernemingen binnen de Europese Unie te stimuleren om meer duurzaam te gaan ondernemen (European Commission, 2023).

Het ontstaan van de NFRD legt voornamelijk de aandacht op het verhogen van de ESG-normen binnen een bedrijf, dit volgens het onderzoek van Bigelli et al. (2023). Hierin stellen ze vast dat de invoering van de Europese richtlijn een positieve invloed heeft gehad op bedrijven om hun ESG-scores te bevorderen. Onderzoek van Rossi en Candio (2023) hebben aangetoond dat het openbaarmaken van niet-financiële informatie heeft geholpen om informatieasymmetrie tussen de onderneming en hun stakeholders te verminderen. Dit heeft de stakeholders geholpen om betere beslissingen te nemen doordat ze nu meer en relevantere informatie krijgen. Van Hoang et al. (2023) voegt hieraan toe dat een niet-financiële verslaggeving stakeholders toelaat om meer betrokken te zijn bij duurzame praktijken van de onderneming, wat uiteindelijk zal leiden tot waardecreatie.

Met de invoering zijn er ook nieuwe rapportage hulpmiddelen op niveau van de Europese Unie ontstaan gericht op het bestrijden van de klimaatverandering in ruil voor een bevordering van de waardeketen. Voorbeelden zijn het inzetten op duurzame energie en de strijd tegen een verlaging van de broeikasgasemissies. Kmo's spelen een belangrijke rol in deze waardeketens, vaak vervullen zij de rol van leverancier op vlak van grondstoffen en producten te leveren naar grote ondernemingen toe. Hierbij kan de vraag worden gesteld of kmo's dezelfde verantwoordingsplicht moeten afleggen met betrekking tot hun duurzaamheidsaspecten als grote ondernemingen (Ramos, 2017).

2.2.2. Nadelen

De Non-financial Reporting Directive bracht enkele nadelen met zich mee. In de eerste plaats ontbrak er voldoende informatie over niet-financiële kwesties die publiekelijk beschikbaar gesteld werden. Hierdoor kon de niet-financiële informatie van bedrijven moeilijker met elkaar vergeleken worden, waardoor het minder betrouwbaar werd voor de stakeholders en belanghebbenden (Fiandrino & Tonelli, 2021). Ten tweede is het concept van de dubbele materialiteit niet duidelijk voor alle partijen. Het blijkt dat bedrijven hier zelf hun eigen vorm aan geven en niet de vooropgestelde richtlijnen volgen. Dit leidt ertoe dat de auditor, die een controlefunctie heeft en een redelijke mate van zekerheid moet geven aan de duurzaamheidsinformatie, meerdere criteria doorheen elkaar moet

gaan goedkeuren die ondernemingen opstellen in het verslag. Het is daarom cruciaal om zo snel mogelijk duidelijke richtlijnen voor het duurzaamheidsverslag in verband met de dubbele materialiteit vast te leggen (Kamp-Roelands & De Waard, 2023). Ten derde was er twijfel voor wie de duurzaamheidsinformatie bedoeld was, aangezien er niet voldoende openbare beschikbare gegevens vrijgegeven werden. Door duidelijke doelgroepen voor ogen te hebben, kan dit ervoor zorgen dat de juiste groepen de juiste informatie kunnen verschaffen of verkrijgen. Het gebrek aan harmonisatie tussen de verschillende rapportages en vormgevingen leidde uiteindelijk tot onnodige extra kosten van rapportage voor de onderneming (De Groot et al., 2022).

Orij et al. (2022) hebben in hun onderzoek kunnen vaststellen dat bedrijven naast hun jaarlijkse verplichte verslaggeving ook verschillende duurzaamheidsrapportages (ESG, Corporate Social Responsibility en impactverslagen) aan het opstellen waren. Dit resulteerde in verwarring, zowel voor de belanghebbenden als voor de onderneming. Een wetenschappelijk artikel van Fiandrino en Tonelli (2021) bevestigt het bovenstaande, omwille van de onduidelijke en complexe richtlijnen in de openbaarmakingsvereisten brachten ondernemingen verschillende verslagen uit zonder enige uniformiteit. Hierdoor kregen ondernemingen te maken met het probleem dat ze meer kosten maakten, omwille van de tijdsduur en onduidelijkheid. Verder geeft het artikel aan dat de NFRD achterloopt op digitalisatie en adviseert het om rapporten met niet-financiële informatie machineleesbaar te maken, zodat de rapportages kwalitatief beter worden en dit uiteindelijk mee de kosten kan drukken. Daarnaast speelt de bekendmaking van ondernemingsinformatie over het duurzaamheidsaspect een grote rol bij de aandeelhouders volgens De Groot et al. (2022). Zo kunnen zij op basis van deze financiële en niet-financiële informatie een volledig geïnformeerde beslissing maken om hun aandelen bij de onderneming te kopen of te verkopen. Slecht nieuws of onvolledige informatie kan leiden tot een koersdaling voor de onderneming. De aandeelhouders hebben dus een significante rol en impact op de onderneming bij de vrijgeving van duurzaamheidsinformatie.

Een problematiek die voorkomt in de ondernemingswereld is 'greenhushing', hierbij houdt de onderneming bewust informatie achter over hun duurzaamheidsaspect en de impact ervan voor de stakeholders en belanghebbenden. Bedrijven passen 'greenhushing' toe om de kloof tussen de voorspellingen vanuit klantenperspectief en de werkelijke situatie rond hun duurzaamheidspositie te verkleinen. Het bedrijf doet zich in feite groener of maatschappelijk bewuster voor dan ze in werkelijkheid zijn (Font et al., 2016). Ten slotte is er bewijs dat de huidige duurzaamheidsrapportages niet voldoen aan de opgelegde verwachtingen vanuit de Europese Commissie. Er wordt bepaalde informatie weggelaten die net interessant zijn voor de investeerders en andere belanghebbenden. Daarnaast blijkt het benchmarken van informatie tussen verschillende bedrijven over hun duurzaamheidsaspect een moeilijkheid te vormen, de lezer weet vaak niet goed waar de informatie vandaan komt en/of deze wel betrouwbaar is (European Commission, 2023). Een herziening van de NFRD-richtlijnen is daarom noodzakelijk om het belang aan te kaarten van zowel financiële als niet-financiële informatie op te nemen in het bestuursverslag en hierdoor bij te dragen aan een grotere publieke bewustwording (Fiandrino & Tonelli, 2021).

2.3. Hervorming NFRD naar CSRD

In recente jaren is er veel werk verricht rond de verbetering van niet-financiële verslaggeving. De invoering van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) wordt beschouwd als één van de belangrijkste veranderingen in rapportering sinds de invoering van de International Financial Reporting Standards (IFRS). In vergelijking met de NFRD zullen er grote uitbreidingen gebeuren op vlak van inhoud en het toepassingsgebied. Onder de NFRD brachten ongeveer 11 000 bedrijven een duurzaamheidsverslag uit, onder de nieuwe wetgeving zal dit aantal toenemen tot 50 000 bedrijven in Europa. Met de CSRD-wetgeving wordt de aandacht meer gelegd op duurzame waardecreatie en de verbintenis van financiële informatie met niet-financiële informatie (PwC, 2021).

Onderzoek van Van Hoang et al. (2023) toont aan dat wanneer ondernemingen rapporteren over hun ESG-kwesties dit hun kan ondersteunen om het duurzaamheidsaspect beter te implementeren in hun bedrijfsstrategie. Rossi en Candio (2023) voegen toe dat een duurzaamheidsrapportage opstellen kan bijdragen aan de vermindering van informatieasymmetrie. Transparantie over de impact die een onderneming maakt op milieu en maatschappij gaat nu nog meer op de voorgrond staan, doordat bedrijven vanaf de inwerkingtreding van de CSRD-richtlijnen helder moeten gaan rapporteren in hun duurzaamheidsverslagen. Zo wordt er vereist om te rapporteren over drie algemene onderwerpen: de algemene voorwaarden, klimaatverandering en mens en maatschappij (Kamp-Roelands et al., 2021). Een diepgaande beschrijving van deze vereisten is te raadplegen vanaf punt 2.5.2..

De komst van de nieuwe CSRD-richtlijnen hebben gezorgd voor heel wat uitbreidingen en nieuwe verplichtingen voor beursgenoteerde bedrijven in Europa om het doel van de Europese Green Deal tegen 2050 te bereiken (De Groot et al., 2022). Een onderzoek van Alonso-Muñoz et al. (2022) geeft het advies om de SDG-doelstellingen als hulpmiddel te gebruiken om de doelstelling te behalen. Voor niet-beursgenoteerde bedrijven geldt er binnen Europa geen rapportageverplichting, maar ook deze bedrijven kunnen op lange termijn bevestigd worden voor niet-financiële gegevens door hun stakeholders (Ramos, 2017). De CSRD-wetgeving zal dus ook een impact hebben op de kleinere spelers in de markt en ook binnen de agrovoedingssector.

Met de Europese Green Deal wil de Europese Commissie inzetten op het belang van duurzame investeringen door een verplichting in te voeren om de duurzaamheidsinformatie openbaar te maken (Fiandrino & Tonelli, 2021). Om als doelstelling de bescherming van het klimaat een prioriteit te maken en tegelijk innovatie te stimuleren, kan dit ook nieuwe werkopportunities en investeringsmogelijkheden creëren. De Europese Unie streeft ernaar groene investeringen centraal te zetten en duurzame economische groei te promoten (Cifuentes-Faura, 2022). Hieronder worden de belangrijkste wijzigingen sinds de komst van de CSRD besproken.

Belangrijkste wijzigingen ten opzichte van de NFRD

1. Uitbreiding van de scope

Onderzoek van Vergoossen (2022) toont aan dat de invoering van de CSRD-wetgeving binnen de Europese Unie zal zorgen voor een stijging van het aantal ondernemingen dat naast financiële informatie ook niet-financiële informatie zal moeten rapporteren in het duurzaamheidsverslag. Tot kort waren enkel grote ondernemingen verplicht om niet-financiële informatie op te nemen in hun rapportage. In tegenstelling tot de NFRD, zullen volgens de CSRD alle grote ondernemingen en beursgenoteerde kmo's zich aan deze verplichting moeten houden. Volgens Ramos (2017) zal op termijn de CSRD-wetgeving ook een impact gaan hebben op niet-beursgenoteerde kmo's. Zelfs wanneer ze geen rapportageplicht hebben, maken deze kleinere bedrijven vaak deel uit van de waardeketens van grotere bedrijven. Zij zullen doorgaans dus ook duurzaamheidsinformatie moeten gaan opleveren aan hun klanten en leveranciers en worden zo onrechtstreeks mee verplicht om te voldoen aan de nieuwe richtlijnen.

2. Meer gedetailleerde rapportageverplichtingen en verplichte gebruikmaking van de ESRS-standaarden

In de nieuwe jaarverslaggeving van bedrijven zullen na de komst van de CSRD niet enkel financiële informatie bekendgemaakt moeten worden, maar ook informatie zonder een financieel karakter. Één van die verplichtingen is het opstellen van een duurzaamheidsverslag. Hoewel er verondersteld wordt dat de rapportage enkel de concepten rond duurzaamheid zou bespreken, gaat het verslag eigenlijk veel verder en behandelt het ook sociale en ethische onderwerpen binnen een onderneming. Daarnaast komen de begrippen Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO) en Corporate Social Responsibility (CSR) regelmatig terug in de thema's van de nieuwe CSRD-richtlijnen (Vergoossen, 2022). Terwijl bij een financiële verslaggeving vooral de investeerders en auditors de belangrijkste stakeholders zijn, worden er bij de nieuwe wetgeving zowel interne als externe stakeholders betrokken bij het proces (PwC, 2021).

Ondernemingen die in aanmerking komen voor CSRD zullen volgens De Groot et al. (2022) minstens volgende onderwerpen aan bod moeten laten komen in het bestuursverslag: een korte omschrijving van het business model, hun doelstellingen en plan van aanpak in de context van de duurzaamheidsfactoren, de rol van de bestuurders en beslissende organen inzake duurzaamheid, een omschrijving van het beleid binnen de onderneming, de procedure van toegepaste zorgvuldigheid (due dilligence) en risico's gerelateerd aan het duurzaamheidsaspect en risicobeheersing. Volgens een artikel (PwC, 2021) moet het bestuursverslag zowel kwantitatieve als kwalitatieve informatie omvatten, evenals informatie over de volledige impact van duurzaamheid op de waardeketen van het bedrijf. Een toelichting over de toekomstambities van de onderneming moet toegevoegd worden alsook de geschiedenis en gepresteerde KPI's in het verleden (European Commission, 2023). Uiteindelijk zal dit rapport moeten voldoen aan de duurzaamheid specifieke rapportagestandaarden, waarbij de focus ligt op ecologische factoren alsook sociale en governance componenten (De Groot et al., 2022).

3. Audit bij duurzaamheidsinformatie wordt verplicht

Verplicht onderzoek van de duurzaamheidsinformatie in de verslaggeving zal een verplichting worden bij de CSRD-wetgeving, dit om de betrouwbaarheid van de duurzaamheidsrapportages te bevorderen. Het verplicht onderzoek zal moeten gebeuren door een externe onafhankelijke partij, bijvoorbeeld een auditor of een onafhankelijk gecertificeerde instelling (Brouwer & Nandram, 2023). In eerste instantie moet de onafhankelijke derde een beperkte mate van zekerheid afgeven, dit wil zeggen dat er geen fouten opgemerkt zijn in de beoordeelde duurzaamheidsinformatie en de informatie er geloofwaardig en correct uitziet. Op lange termijn moet de auditor een redelijke mate van zekerheid kunnen verkrijgen van de onderneming over de duurzaamheidsrapportage, waarbij ze moeten vermelden dat de beoordeelde duurzaamheidsinformatie volledig gecontroleerd en goedgekeurd is (PwC, 2021).

Volgens Brouwer en Nandram (2023) controleert de externe onafhankelijke partij of het duurzaamheidsrapport alle wettelijke verplichte informatie bevat, daarnaast vergelijken ze ook het bestuursverslag met de jaarrekening in context van de interne controle. De CSRD wil met de verplichte audit voor het duurzaamheidsrapport hetzelfde zekerheidsniveau behalen dat auditors als controle ook geven aan de financiële rapporten in de jaarverslaggeving. Deze nieuwe verplichting levert dus niet enkel een uitdaging op voor de onderneming, maar ook voor de auditors en andere zekerheidsaanbieders. Op vlak van de dienstverleners zal dit leiden tot een heropleiding voor de auditors en een herevaluatie van de controleteams. Naast financiële auditors zullen er nu ook auditors aangesteld moeten worden met expertise op vlak van de CSRD-wetgeving (PwC, 2021).

4. Verbetering naar meer toegankelijke en vergelijkbare rapportages

Anders dan de regelgeving rond de NFRD geeft de CSRD EU-lidstaten niet de vrijheid voor bedrijven om de nodige duurzaamheidsinformatie in een aparte rapportage aan te bieden. Bedrijven zullen expliciet verplicht worden om een duurzaamheidsrapport op te stellen en dit openbaar te maken door middel van elektronische neerlegging. Deze rapportage zal dan vallen onder de verplichte jaarverslaggeving. Om de vergelijkbaarheid en digitale toegankelijkheid van duurzaamheidsinformatie te bevorderen, wordt er voorgelegd om deze informatie zo op te stellen dat de gegevens door machines leesbaar zijn. Ondanks dit al een verplichting is voor de financiële informatie, zal de duurzaamheidsinformatie ook in een gestandaardiseerd elektronisch rapportageformaat (XHTML-formaat) opgesteld moeten worden (Vergoossen, 2022).

Volgens Atkins et al. (2022) is het machineleesbaar maken van de duurzaamheidsinformatie een efficiënte stap geweest. De onderneming kan hierdoor rekenen op een vlottere gegevensverwerking en meer betrouwbare rapportages, sinds investeerders en financiële analisten zo nauwkeuriger te werk kunnen gaan. Hiermee zal ook de kwaliteit van duurzaamheidsverslagen worden verbeterd.

2.4. Het concept van dubbele materialiteit

Vanaf het jaar 2022 moeten bedrijven voldoen aan de Europese Corporate Sustainability Reporting Directive, wat betekent dat ze hun duurzaamheidsverslagen moeten opstellen volgens de normen van de European Sustainability Reporting Standards. De nieuwe duurzaamheidsrapportage bevat een nieuwe verplichting genaamd dubbele materialiteit. Op basis van de dubbele materialiteit wordt vastgelegd welke relevante informatie opgenomen zal moeten worden in het duurzaamheidsverslag (Van Nieuw Amerongen et al., 2023).

Het concept van dubbele materialiteit houdt in dat bedrijfsactiviteiten materieel kunnen zijn langs twee kanten (Orij, 2023). Als eerste kunnen we kijken naar de impact die een onderneming maakt met hun bedrijfsactiviteiten op vlak van mens en planeet. Dit wordt ook de impactmaterialiteit genoemd ofwel de invloed van 'binnen naar buiten' (De Groot et al., 2022). Stakeholders gaan in overleg met de onderneming om te bepalen welke onderwerpen als materieel worden aangeduid en daarover vervolgens moeten rapporteren. Ten tweede wordt er ingeschat wat de risico's zijn van de toekomstige milieuveranderingen op de ondernemingen. Hierbij is er sprake van de financiële materialiteit, van 'buiten naar binnen', er gebeurt een vertaling van het belang op maatschappij- en milieuvlak naar het belang op financieel vlak (Orij, 2023). We spreken van financieel materieel indien er informatie wordt weggelaten, achtergehouden of foutief weergegeven wordt, waardoor deze informatie een impact gaat hebben op de besluiten van de belanghebbenden (Van Nieuw Amerongen et al., 2023). Binnen dit concept zullen stakeholders veel meer betrokken worden bij het proces om een waardige analyse te kunnen maken. Dit vereiste nauwere samenwerking tussen de twee partijen (Alonso-Muñoz et al., 2022).

Uit onderzoek van Van Nieuw Amerongen et al. (2023) blijkt het dat bedrijven veel belang hechten aan een goede documentatie van de dubbele materialiteitsanalyse met professionele expertise. Het concept van dubbele materialiteit heeft betrekking op informatie over de negatieve effecten, risico's en kansen die verband houden met de volledige waardeketen waarin de onderneming opereert. Visualisatie van de materiële duurzaamheidsaangelegenheden maakt het overzichtelijker voor de samenhang en de inzichten om samen de gewenste richting uit te gaan. Ook werd er opgemerkt dat er bij bedrijven die nu ook een duurzaamheidsverslag moeten indienen naast de jaarlijkse jaarrekening, dit voor nieuwe inzichten heeft gezorgd bij de auditors die de controle op beide verslagen moeten uitvoeren.

2.5. CSRD-rapportering

2.5.1. ESRS-standaarden

Veel bedrijven die vrijwillig rapportages uitbrengen over hun duurzaamheidsinformatie zaten met het probleem dat er meerdere duurzaamheidsstandaarden bestonden die allemaal uit andere richtlijnen bestonden. Hieruit ontstond de bezorgdheid en de vraag naar uniforme richtlijnen zodat er met dezelfde gerichte aanpak gewerkt kon worden (Liu et al., 2023). Marques en Teixeira (2023) staven dat hetzelfde probleem voorkomt in de wijnsector. Hoewel de verschillende certificeringen in de wijnsector hetzelfde einddoel hebben, worden er verschillende methodes toegepast om deze te behalen. (PwC, z.d.) bevestigt dat een eenvormig kader, zoals de CSRD-wetgeving, de vergelijkbaarheid van duurzaamheidsinformatie in rapportages kan vergroten.

De officiële goedgekeurde standaarden, die door de Europese Commissie aanvaard zijn, zijn gebaseerd op de ontwerpstandaarden van de European Financial Reporting Advisory Group. De EFRAG is onderdeel van de Europese Unie en functioneert als een onafhankelijk adviesorgaan. EFRAG heeft voor een vereenvoudiging van de administratie voor ondernemingen gezorgd in termen van de ESRS-standaarden, hierdoor zijn de rapportageverplichtingen met bijna de helft verminderd (European Commission, 2023).

2.5.2. CSRD-standaarden

In november 2022 werden 12 standaarden, anders genoemd de ESRS-standaarden, gepubliceerd en goedgekeurd door de Europese Commissie. Deze standaarden stellen de verplichte informatie onderdelen vast die vermeld moeten worden in het duurzaamheidsverslag (Kamp-Roelands & De Waard, 2023). Deze nieuwe regels vormen een belangrijk onderdeel van de nieuwe CSRD-richtlijnen en gelden voor alle sectoren (CIFAL Flanders, 2023). De sectorspecifieke standaarden worden verwacht halverwege 2026 gepubliceerd te worden (European Commission, 2023). Een tabel met de oplijsting van alle twaalf standaarden is terug te vinden in bijlage 1.

ESRS 1 bevat de '**Algemene Voorwaarden**'. ESRS 1 en ESRS 2 omvatten de algemene informatie voor het opstellen van de duurzaamheidsverslagen. Hierin wordt gespecificeerd welke voorwaarden een onderneming moet naleven met betrekking tot de inhoud en structuur van een duurzaamheidsrapportage (European Commission, 2023). Ze verlangen specifieke informatie over de bedrijfsvoering binnen de onderneming alsook informatie met betrekking tot de bedrijfsactiviteiten, de bedrijfssector en het businessmodel. Kortom, ze eisen een gedetailleerde beschrijving van de onderneming en hun kwaliteitseisen naar de verslaggeving over duurzaamheid toe (Kamp-Roelands & De Waard, 2023).

ESRS 2 behandelt de '**Algemene Toelichtingen**'. ESRS 2 stelt dat bedrijven geacht worden een eigen materialiteitsanalyse uit te voeren om te kijken of bepaalde materiële onderwerpen in termen van ESG van belang zijn voor de onderneming (Kamp-Roelands & De Waard, 2023). Enkel relevante informatie moet mee gerapporteerd worden, alle niet relevante informatie moet niet mee opgenomen worden volgens de Europese Commissie (European Commission, 2023). Bij de materialiteitsanalyse

moet de onderneming specifiek rekening houden met de belangen van de stakeholders en samen in overleg gaan. Het resultaat van de materialiteitsanalyse kan ervoor zorgen dat sommige onderwerpen minder relevant worden voor de onderneming (Kamp-Roelands & De Waard, 2023).

ESRS E1 tot en met ESRS E5 omvatten de standaarden omtrent '**Milieu**'. De standaarden met betrekking tot het milieu geven details over de klimaatverandering, vervuiling, water en maritieme hulpbronnen, biodiversiteit en ecosystemen en het gebruik van grondstoffen en circulaire economie. Hierbij worden de gevolgen zowel voor mens als planeet besproken (Kamp-Roelands & De Waard, 2023).

ESRS S1 tot en met ESRS S4 omvatten de sociale standaarden omtrent '**Maatschappij**'. De gegevens met betrekking tot het gedrag van de onderneming omvatten zowel governance- als bedrijfscultuurgerelateerde aspecten (CIFAL Flanders, 2023). Er wordt gekeken wat de mogelijke impact is op de eigen medewerkers in het bedrijf en in de waardeketen. Daarnaast wordt ook besproken hoe beïnvloede gemeenschappen hierin een rol gaan spelen. Er moet besproken worden welke onderwerpen relevant zijn voor de onderneming, maar ook voor de stakeholders en de planeet (Kamp-Roelands & De Waard, 2023). De rol van stakeholders zal hierin gaan evolueren naar nauwere samenwerkingsrelaties met de onderneming. Onderzoek van Alonso-Muñoz et al. (2022) toont aan dat een circulaire economie realiseren enkel mogelijk is door duurzame relaties te onderhouden met je stakeholders.

ESRS G1 bespreekt de '**Bedrijfsvoering**' in een onderneming, beter bekend als de governancestructuur (Kamp-Roelands & De Waard, 2023).

2.5.3. Implementatie van CSRD-wetgeving

Onderzoek (Boiral et al., 2017) toont aan dat het duurzaamheidsaspect in de verslaggeving van bedrijven vaak genegeerd of niet beoordeeld wordt. Meestal wordt er enkel gefocust op de onderwerpen die ook aan bod komen in de financiële verslaggeving, bijvoorbeeld hoe nauwkeurig het rapport is opgesteld en hoe betrouwbaar en volledig het is. Door duurzaamheidsinformatie vrij te geven hebben stakeholders en andere belanghebbenden, zoals consumenten en werknemers, een beeld van hoe de onderneming omgaat met de milieukwesties binnen hun omgeving. Dit zorgt ervoor dat de belanghebbenden meer geïnformeerde beslissingen kunnen maken en meer belang hechten aan het milieuaspect (Boiral et al., 2017). Door ondernemingen bepaalde middelen aan te bieden, zijn ze beter voorbereid op de hedendaagse uitdagingen binnen de ecologische, economische en maatschappelijke wereld (Marques & Teixeira, 2023). Wetenschappelijk onderzoek van Landrum en Ohsowski (2017) geeft aan dat het denkbeeld van een onderneming over duurzaamheid bewezen kan worden door een duurzaamheidsrapportage op te stellen.

Onderzoek van Marques en Teixeira (2023) toont aan dat binnen de wijnsector thema's zoals duurzaamheid en het ecologisch gebruik van hulpbronnen steeds belangrijkere thema's worden. Dit is te zien aan de voorkeur van de consument voor producten met labels zoals biologisch, duurzaam of ecologisch. Zij getuigen dat de overheid probeert de consument te stimuleren om meer duurzaam

te gaan kopen. Binnen de wijnsector zien ze dat de vraag niet enkel van de klanten komt, maar er stilaan ook druk ontstaat vanuit de overheid en de markt om meer duurzaamheid te integreren in de bedrijfsvoering. Daarnaast voelen wijnboeren de duurzame noodzaak om concurrentieel voorop te blijven in de markt (Marques & Teixeira, 2023).

Vanaf boekjaar 2024 zullen grote beursgenoteerde ondernemingen, banken en verzekeringsmaatschappijen (op voorwaarde dat ze meer dan 500 werknemers tewerkgesteld hebben) verplicht worden om zich te houden aan de CSRD-wetgeving en een duurzaamheidsverslag moeten opnemen in hun bestuursverslag. Dit betekent dat die bedrijven in het jaar 2024 moeten beginnen met hun dataverzameling om tegen eind december alle gegevens te hebben verzameld voor de eerste publicatie in 2025. Vanaf boekjaar 2025 volgen alle andere grote ondernemingen met hun eerste publicatie in 2026 (CIFAL Flanders, 2023). Beursgenoteerde kmo's zijn niet vereist om over hun duurzaamheidsinformatie te rapporteren tot het jaar 2027. Daarnaast krijgen beursgenoteerde kmo's het recht op een opt-out van twee jaar, hiermee krijgen ze de mogelijkheid om deelname aan bepaalde activiteiten of het openbaar stellen van bepaalde informatie te weigeren. Daar komt nog bij dat beursgenoteerde kmo's minder strenge rapportageverplichtingen krijgen, ze mogen rapporteren volgens afzonderlijke standaarden waarbij de drempel veel lager ligt dan bij de gewone ESRS-standaarden. Niet-beursgenoteerde kmo's krijgen geen verplichting om zich aan de nieuwe CSRD-richtlijnen te houden, maar hebben wel toestemming om duurzaamheidsinformatie op te vragen bij hun belanghebbenden zoals de investeerders en banken, maar ook aan hun klanten. Hiervoor is het EFRAG momenteel bezig om eenvoudige standaarden op te stellen voor niet-beursgenoteerde bedrijven om op een evenredig niveau te komen met de wel rapportageverplichte bedrijven, zodat zij ook hun bijdrage kunnen leveren aan een duurzame economie (European Commission, 2023).

(CIFAL Flanders, 2023) vermeldt dat terwijl de CSRD-rapportering niet verplicht is voor niet-beursgenoteerde kmo's, de markt er automatisch voor zal zorgen dat alle bedrijven zich aan de nieuwe richtlijnen zullen houden. Vanaf het jaar 2029 zal CSRD verplicht worden voor niet-EU ondernemingen die een vestiging of hun bedrijfsactiviteiten uitvoeren in Europa om te rapporteren over boekjaar 2028.

2.6. Toepassing op de Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector

België telt 1.141.700 kleine of middelgrote btw-plichtige ondernemingen sinds 31 december 2022, waarvan 713.076 binnen Vlaanderen (*Statistieken Over Kmo's in België*, z.d.). Het onderzoek spitst zich op de agrovoedingssector, waarbinnen verschillende sectoren bestaan. Kmo's die handel drijven in de voedingssector vallen onder twee sectoren. Indien de kmo verkoopt aan andere bedrijven in een B2B-omgeving, valt die onder 'groothandel'. Vlaanderen telt sinds 2022 binnen de sector van groothandel 23.132 actieve kmo's. Indien de kmo rechtstreeks verkoopt aan consumenten, valt die onder 'detailhandel'. Vlaanderen telt sinds 2022 binnen de detailhandel 53.203 kmo's. De landbouwbedrijven vallen onder de sector 'andere/niet gekend', deze sector telde 92.016 actieve kmo's sinds 2022 (*Het KMO-Rapport 2023*, z.d.).

Uit cijfers van FOD Economie blijkt dat 15,8% van de kmo's in België een plan van aanpak heeft om klimaatneutraal te worden. Dit percentage ligt lager dan het Europees gemiddelde van 19,6%. De buurlanden lopen voor op België op vlak van klimaatneutrale doelstellingen te realiseren. 25% van de Belgische kmo's hebben nog geen beleid geïmplementeerd maar hebben wel de bedoeling om er in de toekomst aan te werken (*Klimaatneutraliteit en Groene Diensten Of Goederen*, z.d.).

Initiatieven om de landbouwsector te ondersteunen bestaan in de vorm van het Vlaams Landbouwinvesteringsfonds (VLIF) die de Vlaamse boeren bijstaan. Deze fonds richt zich op steun te verlenen aan de land- en tuinbouw in Vlaanderen en daarnaast duurzame investeringen te promoten. Ze moedigen landbouwers aan om rekening te houden met de klimaatverandering in hun bedrijfsactiviteiten. Financiële steun wordt aangeboden voor investeringen gerelateerd aan verbeteringen van het milieu- en klimaataspect (*Information On National Adaptation Actions Reported Under The Governance Regulation*, z.d.).

Voor niet-beursgenoteerde kmo's geldt er geen rapportageverplichting maar ze mogen wel duurzaamheidsinformatie opvragen bij hun leveranciers en klanten, zodat zij ook kunnen bijdragen aan een meer duurzame economie (European Commission, 2023). De CSRD vereist niet dat vennootschappen duurzaamheidsinformatie moeten verkrijgen van kleine vennootschappen, die niet rapportageplichtig zijn, in hun toeleveringsketen. Informatie opleveren over de duurzaamheidsinformatie van de waardeketen is alleen vereist als de impact op de rapporterende vennootschap daadwerkelijk materieel is. Dit houdt de kleine vennootschappen wel niet tegen om op vrijwillige basis wel te gaan rapporteren. Voor niet-beursgenoteerde kmo's die wensen vrijwillig te gaan rapporteren bestaat er momenteel een voorontwerp met duurzaamheidsstandaarden specifiek voor deze kmo's. De Voluntary ESRS voor non-listed Small en Medium Entities (VSME) zijn bekendgemaakt in januari 2024, maar zijn momenteel nog in ontwerpfase. Eind juni 2024 wordt de definitieve versie van deze set standaarden verwacht gepubliceerd te worden (*Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD | VLAIO*, z.d.)

3. Methodologie

3.1. Onderzoeksontwerp

Het doel van deze scriptie is om te onderzoeken in hoeverre de vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector zich al bewust zijn van de nieuwe CSRD-wetgeving en in hoeverre zij zelf al bezig zijn met duurzaamheid binnen hun onderneming. Daarnaast wordt ook onderzocht wat hun verwachte voordelen en nadelen zijn bij zo een duurzaamheidsrapportage. Het onderzoek bestaat uit twee delen, een literatuurstudie en een empirisch deel. Voor de informatieverzameling in de literatuurstudie werden verschillende wetenschappelijke artikels en literatuur geraadpleegd. Een opsomming hiervan is in het volgende onderdeel te vinden. Na de literatuurstudie volgt het empirische gedeelte. Voor de resultatenverzameling zal er gewerkt worden met diepte-interviews, waarbij er semigestructureerde interviewvragen opgesteld worden. Via deze interviewstijl kunnen er aanvullende vragen gesteld worden tijdens het interviewproces, waardoor er een meer flexibele werkwijze gehanteerd wordt.

3.2. Onderzoeksmethoden

Om inzichten te verwerven in de verschillende onderwerpen en thema's rond de nieuwe duurzaamheidswetgeving, werd er gebruik gemaakt van elektronische databanken zoals Google Scholar en ScienceDirect voor de literatuurstudie. Daarnaast werden verschillende wetenschappelijke journals en tijdschriften geraadpleegd, zoals *The Journal of Business Ethics*, *Journal of Economics and Business*, *Journal of Environmental Management* en *Sustainable Production and Consumption*. Nederlandstalige artikels betreffende de CSRD-wetgeving werden geraadpleegd in *Het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)*. Alle geraadpleegde artikelen dateren van de jaren 2016 tot 2023. Enkele van de gebruikte zoektermen zijn terug te vinden in onderstaande tabel. Deze termen werden zowel in het Nederlands als in het Engels gezocht.

Tabel 2: Zoektermen

Zoektermen
Duurzaamheid
Duurzaamheidsrapportage
Duurzame ontwikkeling
Sustainable Development Goals
Corporate Social Responsibility
CSRD
CSRD-wetgeving
Greenhushing
ESG
Sustainability Reporting
NFRD
Dubbele materialiteit
Rapporteren over niet-financiële informatie

Bron: eigen onderzoek

Na de literatuurstudie werd de verzamelde informatie gebruikt om de literatuur aan de praktijk te linken. Er wordt gewerkt met diepte-interviews met bedrijven binnen Vlaanderen, specifiek binnen de agrovoedingssector. Dit betreft een brede doelgroep overheen verschillende sectoren. De interviews zullen afgenomen worden aan de hand van een vooropgestelde vragenlijst. Hierbij wordt er gebruik gemaakt van semigestructureerde interviews, waarbij de vragen die gesteld zullen worden aan de respondenten volgens eigen keuze van volgorde zullen gebeuren. Doorvragen op antwoorden is daarbij mogelijk om meer informatie te verkrijgen.

Het onderzoeksopzet is om 7 à 9 niet-beursgenoteerde bedrijven te ondervragen naar hun bewustzijn en kennis van de nieuwe CSRD-duurzaamheidswetgeving en welke voordelen en nadelen zij hieruit verwachten op hun onderneming. De bedrijven moeten voldoen aan twee voorwaarden om een volwaardig interview af te kunnen nemen. Ten eerste moeten ze een kleine of middelgrote onderneming zijn binnen Vlaanderen en ten tweede moeten ze behoren tot de agrovoedingssector. Om de grootte van de kmo te bepalen wordt er gekeken naar het aantal medewerkers werkzaam in de onderneming. 1 tot 50 medewerkers wordt gezien als een kleine onderneming, 51 tot 250 medewerkers wordt gezien als een middelgrote onderneming (VLAIO, z.d.).

Voordat de interviews plaatsvinden wordt er informatie verworven over de onderneming en hun bedrijfsactiviteiten. Alle interviews hebben online plaatsgevonden via Google Meet of een Microsoft Teams-vergadering. Elk interview zal, mits toestemming van de respondenten, opgenomen worden via de dictafoonfunctie op een mobiele telefoon. Eens de interviews afgelegd zijn, zullen ze getranscribeerd worden waarbij er letterlijk woord voor woord opgeschreven wordt wat er gezegd is. Hierna zullen de interviews geanalyseerd worden en begint de resultatenverwerking.

3.3. Onderzoeksvragen

Om het onderzoek op een effectieve manier uit te voeren, wordt er gewerkt met onderzoeksvragen. Deze onderzoeksvragen omschrijven het verwachte resultaat van het onderzoek aan de hand van informatie verzameld uit de literatuurstudie. Voor dit onderzoek is er verondersteld geweest dat de geïnterviewde bedrijven nog niet bezig zijn met het opstellen van een duurzaamheidsrapportage, aangezien sommige ook niet rapportageplichtig zijn. Maar dat het ook mogelijk is dat de geïnterviewde bedrijven al wel sterk inspelen op duurzaamheid en een duurzaamheidsrapportage opgesteld hebben. Om die reden werden er twee verschillende vragenlijsten ontworpen voor de interviews. Voor de respondent zonder een duurzaamheidsrapportage en/of geen kennis van de CSRD-wetgeving zijn de onderzoeksvragen opgesteld rond het thema van ESG-factoren in hun onderneming. Voor de respondent met een duurzaamheidsrapportage of enige kennis van de CSRD-wetgeving is een vragenlijst opgesteld geweest die ingaat op de verplichtingen van de duurzaamheidsrapportage. Beide vragenlijsten bevatten gemeenschappelijke vragen in het eerste deel van het interview. Voor deze scriptie is er een centrale onderzoeksvraag opgesteld met daarnaast vijf deelvragen. Hoewel er twee versies van vragenlijsten bevraagd worden, zullen de resultaten van alle interviews op dezelfde manier geanalyseerd worden aan de hand van de onderstaande deelvragen, en uiteindelijk ook aan de centrale onderzoeksvraag.

Centrale onderzoeksvraag = Hoe bewust zijn Vlaamse kmo's in de agrovoedingssector zich van de nieuwe CSRD-wetgeving en zijn verplichtingen?

Deelvragen

Om een goed beeld te krijgen van de onderneming en hun kijk op duurzaamheid, wordt er eerst onderzocht wat de respondenten verstaan onder duurzaamheid en hoe ze dit toepassen binnen hun eigen bedrijf. Naast de definitie van duurzaamheid is het ook van belang om te kijken welke stappen en initiatieven de bedrijven al gezet hebben om duurzaamheid te integreren in de bedrijfsvoering.

- 1) Hoe bewust zijn Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector zich van het belang van duurzaamheid in hun bedrijfsomgeving?

In de volgende deelvraag wordt er gekeken hoe de samenwerking tussen bedrijven en hun stakeholders zal evolueren na inwerkingtreding van de CSRD-wetgeving. De nieuwe richtlijnen vereisen dat de duurzaamheidsrapportage transparant opgesteld moet worden, zodat alle duurzaamheidsinformatie openbaarlijk bekend wordt gemaakt. Het is daarnaast interessant om te onderzoeken of een verhoogde betrokkenheid van de stakeholders kan leiden tot een betere samenwerkingsrelatie en een hoger vertrouwen tussen de twee partijen.

- 2) Hoe bewust zijn Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector zich van het belang van stakeholderengagement en de impact op hun samenwerkingsverband?

De nieuwe CSRD-wetgeving brengt heel wat nieuwe verplichtingen met zich mee, zowel op vlak van rapporteringsvereisten als op vlak van communicatie naar de buitenwereld toe. Het is belangrijk om eerst te onderzoeken welke kmo's al kennis hebben van de CSRD-wetgeving en/of hiertoe al stappen ondernomen hebben. De verplichting om transparant te gaan rapporteren kunnen veel voordelen opleveren, maar of iedereen dit wel als een positieve ontwikkeling ziet is nog niet zeker. Daarnaast kan de externe audit extra kosten met zich meebrengen, waarvan de kostprijs momenteel nog onbekend is. Bedrijven die al bezig zijn met duurzaam ondernemen kunnen een betere samenwerkingsrelatie realiseren met de stakeholders, waarbij sommige bedrijven kunnen genieten van een groter concurrentievoordeel. Het is daarom belangrijk om te onderzoeken wat de impact van de nieuwe rapportageverplichtingen gaan zijn op de Vlaamse kmo's.

- 3) Hoe bewust zijn Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector zich van de inhoud, de vereisten en de materiële onderwerpen van een duurzaamheidsrapportage?

De komst van de nieuwe duurzaamheidswetgeving zal grote veranderingen met zich meebrengen voor de Vlaamse agrovoedingssector. Er kunnen extra kosten bij komen kijken en de implementatie van een nieuwe wetgeving kan enige tijd duren. Daarnaast is het proces van dataverzameling en data-analyse geen eenvoudige opgave. Het is van belang om te onderzoeken welke negatieve gevolgen de CSRD-wetgeving zal opleveren voor deze sector in de komende jaren en de toekomst.

- 4) Wat zijn de belangrijkste bedreigingen of nadelen van de CSRD-wetgeving voor de Vlaamse kmo binnen de agrovoedingsector?

De CSRD-wetgeving is ingeroepen om Europa klimaatneutraal te maken tegen het jaar 2050. Hierbij zal de aandacht in de komende jaren vooral op duurzaamheid gericht zijn en zal duurzaam ondernemen binnen Europa nog meer gepromoot worden. Het opstellen van een duurzaamheidsrapportage kan daarbij helpen om het duurzaamheidsverhaal van de onderneming aan een breed publiek te tonen. Door te gaan publiceren, wordt er getoond aan de stakeholders dat zij mee betrokken mogen worden in het proces en de bedrijfsactiviteiten. Daarnaast toont dit aan dat de onderneming transparant is over zijn duurzaamheidsinformatie. Ten slotte kan de nieuwe CSRD-wetgeving een grote impact gaan hebben in de agrovoedingssector, omwille dat veel bedrijven in deze sector deel uitmaken van de toeleveringsketen van hun leveranciers die wel rapportageplichtig zijn. Het is daarom interessant om te onderzoeken welke voordelen de CSRD-wetgeving gaat opleveren voor de Vlaamse kmo in de agrovoedingssector.

- 5) Wat zijn de belangrijkste kansen of voordelen van de CSRD-wetgeving voor de Vlaamse kmo binnen de agrovoedingsector?

3.4. Onderzoekspopulatie en respondenten

In tabel 2 is een overzicht terug te vinden van de bevraagde ondernemingen. Om de anonimiteit van de respondenten en de ondernemingen te beschermen zijn alle bedrijfsnamen- en gegevens verborgen. Er wordt wel vermeld in welke sector de ondernemingen zich bevinden en welke functie de respondent uitvoert in de onderneming.

In totaal werden er 21 bedrijven gecontacteerd via mail met de vraag naar een interview. De responsgraad bedroeg hier 33,33 procent, wat uitkomt op zeven afgelegde interviews. Hierbij kan al de opmerking gemaakt worden dat zeven bedrijven mogelijks niet representatief zijn om de hele impact op Vlaanderen te vertegenwoordigen. Daarbij was er wel sprake van theoretische satisfactie na alle afgenomen interviews, alle zeven respondenten kwamen over veel onderwerpen grotendeels overeen met elkaar. De interviews hadden een gemiddelde duurtijd van dertig minuten. Als er gekeken wordt naar de functies van de respondenten binnen de bedrijven werden de interviews voornamelijk afgelegd met de zaakvoerder van de onderneming. In twee interviews worden ook de aankoper en de commerciële directeur bevraagd.

De groep van zeven respondenten bestaan allemaal uit mannen, bij één interview was een vrouwelijke assistente aanwezig als extra respondent. Wanneer er gekeken wordt naar de sectoren waarin de zeven respondenten actief zijn, wordt er een gemengde groep opgemerkt. Drie van de zeven respondenten zijn werkzaam in de landbouwsector, specifiek in de wijnbouw. De andere respondenten bevinden zich in de voedingssector, gaande van voedselverwerkende bedrijven tot een groothandelaar in fruit. Er werden vijf kleine ondernemingen en twee middelgrote ondernemingen bevraagd. In de laatste kolom wordt vermeld hoeveel medewerkers iedere onderneming in dienst

heeft. Bij de respondenten in de wijnsector zijn de seizoensarbeiders ook meegeteld, dit verklaart het hoger aantal medewerkers bij één onderneming terwijl ze een bedrijf van kleine omvang zijn.

Tabel 3: Respondentenlijst

Code	Functie	Geslacht (M/V)	Sector	Grootte KMO (klein/middelgroot)	Aantal medewerkers
A	Aankoper & Sustainability Manager	M	Voedingssector – Mediterraanse specialiteiten	middelgroot	150-160
B	Mede-zaakvoerder & CSR-director	M	Voedingssector – fruitleverancier	klein	7
C	Zaakvoerder & Oprichter	M	Voedingssector – koffiebranderij	klein	3
D	Wijnbouwer & Zaakvoerder	M	Landbouw – Wijnsector	klein	23
E	Wijnbouwer & Zaakvoerder	M	Landbouw – Wijnsector	Klein	7
F	Zaakvoerder & Assistent	M & V	Voedingssector – melkverwerker	middelgroot	160
G	Wijnbouwer & Commerciële directeur	M	Landbouw – Wijnsector	klein	5

Bron: afgenomen interviews

3.5. Analyse interviews

Na het afnemen en transcriberen van alle interviews, kon de analyse van de interviews van start gaan. Voor een grondige analyse van de verzamelde interviews in dit kwalitatief onderzoek is coderen van essentieel belang. Coderen omvat het toekennen van codes aan de beschikbare interviewgegevens om terugkerende thema's en concepten te herkennen. Er gaat gewerkt worden met verschillende thema's die uit de literatuurstudie zijn gehaald. Deze vijf thema's zijn duurzaamheid, stakeholderengagement en impact op samenwerking, duurzaamheidsrapportage, nadelen CSRD-wetgeving en voordelen CSRD-wetgeving. Elk interview wordt apart doorgenomen om overeenkomsten te vinden en deze te linken aan de hoofdthema's. Eerst worden de citaten van de

respondenten gegroepeerd en geanalyseerd op hun bredere betekenis. Daarna worden de eerste orde codes samengevoegd onder overkoepelende codes, bekend als tweede orde codes. Uitspraken uit de interviews worden als voorbeelden gebruikt om diverse codes en hun toepassingen in de data-analyse te illustreren.

Tabel 4: Voorbeeld codeerproces

Tweede orde code	Duurzaamheidsrapportage
Eerste orde code	Transparantie
Citaat respondent B	"Nu op dit moment zijn we wel gegroeid in het proces en hebben we hier een houding die we aannemen van, als we gekopieerd worden zoveel te beter. Het is alleen maar een positieve impact voor mens en maatschappij, en het toont aan dat wij het al op de juiste manier doen."
Citaat respondent F	"Ik denk dat dat vandaag wel kan spelen als een concurrentieprobleem, maar op termijn verwacht je ook dat onze klant, onze retailer dan, die gaat ons wel bepaalde normen opleggen."

Bron: eigen onderzoek

4. Resultaten

Uit bovenstaand coderingsanalyse komen vijf thema's tot stand, namelijk duurzaamheid, stakeholderengagement en impact op samenwerking, duurzaamheidsrapportage, nadelen CSRD-wetgeving en voordelen CSRD-wetgeving. In dit deel worden de resultaten van de afgelegde interviews besproken.

4.1. Duurzaamheid

Definitie duurzaamheid

Om te onderzoeken wat duurzaamheid betekent voor iedere respondent, ging de onderzoeker op zoek naar wat de respondent verstaat onder duurzaamheid in hun eigen onderneming. Wat direct opvalt is hoe de verschillende respondenten hier hun eigen definitie aan geven. Voor respondent B is duurzaamheid een lange termijn visie die ze willen nastreven door middel van goede relaties te onderhouden met hun stakeholders. Respondent C geeft aan dat duurzaamheid in hun ruggengraat ingebouwd zit en dat alles wat ze doen in functie staat van duurzaamheid.

"Wat wij verstaan onder duurzaamheid is dat de relaties die wij hebben met onze partners dat dat lange termijn relaties zijn. En dat alles wat we doen dat we op lange termijn gaan kijken wat de impact is." (Respondent B)

"Alles wat we doen is afgetoetst aan hoe duurzaam het is en we kiezen voor de meest duurzame oplossing als de kwaliteit niet in gedrang komt." (Respondent C)

Twee respondenten gaven aan dat ze duurzaamheid vooral zien terugkomen in hun eigen productie. Door duurzamer te werk te gaan in hun productieproces, dragen zij zo hun steentje bij aan het milieu. Respondent F benadrukt tijdens het interview dat het van belang is om het klimaat leefbaar te maken voor de kleinkinderen en de achterkleinkinderen.

"We proberen zoveel mogelijk biologische producten te gebruiken in de wijngaard, zo weinig mogelijk chemische en in de kelder doen we eigenlijk juist hetzelfde, weinig chemische producten." (Respondent E)

"Wat we verstaan onder duurzaamheid, is effectief zo milieuvriendelijk mogelijk produceren eigenlijk, of zo weinig mogelijk belastend voor het milieu en vooral voor het klimaat." (Respondent F)

Initiatieven en inspanningen van de onderneming

Twee respondenten gaven aan dat ze aangesloten zijn bij het Voka Charter voor Duurzaam Ondernemen (VCDO). Respondent B vertelt dat dit een initiatief is van Voka om duurzaamheid te integreren in ondernemingen en daarnaast de SDG-doelstellingen helpen na te streven. Onder begeleiding van een team van experts wordt er een actieplan opgezet om te kijken hoe Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen toegepast kan worden in de onderneming. Indien ze

hierin slagen binnen het opgestelde tijdsplan ontvangen ze een certificaat en een bepaalde titel. Respondent B heeft vorig jaar het hoogste niveau binnen dat charter behaald, namelijk de titel van SDG Ambassador. Om dat certificaat te behalen, hebben zij ook een due diligence rapport en een interne gedragscode moeten opmaken. Tijdens het interview wordt vermeld dat respondent C zich momenteel in het tweede jaar van het traject bevindt. Respondent C benadrukt wel dat ze meedoen aan het initiatief niet omwille van de certificaten die ze ermee gaan behalen, maar om meer duurzaamheid in te voeren in de dagelijkse bedrijfsvoering.

"Dat is ons due diligence rapport, onze code of conduct en dan hebben wij ook ons duurzaamheidsverslag, waarin wij meteen weten van, hebben wij nu personeel dat bij ons begint dat er een klik is en alvorens ze de werkvloer opgaan dienen ze daarmee akkoord te gaan." (Respondent B)

"We zitten in het VOKA charter voor Duurzaam Ondernemen. Dat wil zeggen dat we aan de 17 Sustainability Development Goals willen voldoen." (Respondent C)

Respondent A, D, E, F en G gaven aan dat hun ondernemingen veel initiatieven en inspanningen doen omtrent duurzaamheid. Zo zetten respondenten D en E zich in voor een groener energieverbruik door zonnepanelen te gaan plaatsen. Respondent F wil de impact van hun gehele productieproces in de komende jaren gaan reduceren door bepaalde targets op te stellen. Zo lopen er huidige gesprekken met de leverancier van het verpakkingsmateriaal om het plastieke verpakkingsfolie te vervangen door papier, qua transport gaan ze over naar vrachtwagens op batterijen. In de wijngaarden van respondent G wordt er geen gebruik gemaakt van pesticiden, waardoor ze biologisch te werk kunnen gaan. Alle respondenten zijn zich ervan bewust dat duurzame inspanningen in de bedrijfsvoering een must is voor de verbetering van het klimaat en voor het voortbestaan van de onderneming.

"Nu gaan we verbouwen en met de nieuwbouw gaan we zonnepanelen plaatsen zodat we zelf eigenlijk de energie kunnen aanmaken." (Respondent E)

"We zijn al sinds ander halfjaar bezig met de fabrikant van het verpakkingsmateriaal om de verpakking te reduceren." (Respondent F)

"Duurzaamheid in de wijnbouw begint voornamelijk met de gronden en de teelt. Momenteel is 80% van onze teelt biologisch gecertificeerd. Dat houdt in dat wij geen pesticiden meer gebruiken, dus echt wel milieubewust bezig zijn." (Respondent G)

Integratie van duurzaamheid

De volgende vraag was op welke manieren de onderneming duurzaamheid integreert in de kernactiviteiten of de bedrijfsvoering. Bij één respondent kwam heel duidelijk naar boven dat ze duurzaamheid doorheen hun gehele waardeketen trekken. De aankoop gebeurt zoveel mogelijk lokaal, waarbij ze met behulp van een duurzaamheidslabel streven naar een eerlijke prijs voor de boeren. Producten die van verdere plaatsen geïmporteerd worden, moeten de leveranciers daar over

een internationaal erkend certificaat beschikken om goedgekeurd te worden, zoals respondent B heeft aangegeven tijdens het interview.

"Als we dan kijken naar de bedrijfsvoering zelf, zit die duurzaamheid in de hele supply chain en trekken we die door van A tot Z. Het gaat van het aankopen van het fruit tot het leveren van het fruit." (Respondent B)

Tijdens de interviews werd ook de vraag gesteld of de respondenten reeds over bepaalde duurzaamheidscertificaten beschikken in hun onderneming. Drie respondenten beantwoordde deze vraag met het feit dat ze bepaalde duurzaamheidscertificaten hebben behaald of reeds een audit hebben laten uitvoeren in hun organisatie. Voor respondent A dienen certificaten als een bewijs om te kunnen voldoen aan de ketenverantwoordelijkheid. De vraag om eraan te voldoen komt van hun klanten en wordt vervolgens mee in de cyclus doorgevraagd aan de leveranciers. Respondent B vermeldt tijdens het interview ook dat certificaten niet heilig makend zijn, maar dat het wel bescherming kan bieden tegen maatschappelijke risico's, zoals moderne slavernij. Respondent G werkt met het biologisch certificaat enerzijds voor het maatschappelijk vlak en anderzijds om ervoor zorgen dat hun gronden nog generaties lang gezond zullen blijven.

"Enerzijds maatschappelijk en anderzijds ook in de verkoop begint die vraag wel te stijgen. Eén van de grootste redenen dat wij biologisch zijn gaan werken, is omdat wij zitten met gronden en wijngaarden die generaties lang kunnen meegaan en wij willen dat die ook generaties lang gezond blijven." (Respondent G)

Respondenten C, D, E en F beschikken niet over duurzaamheidscertificaten, maar gaan op andere manieren duurzaamheid integreren in hun bedrijfsvoering. Zo past respondent D allerlei nieuwe technieken toe in de wijngaard waardoor de druiven beter beschermd gaan worden. Respondent F doet aan duurzaamheid door de CO₂-voetafdruk in al hun grote activiteiten op te meten en deze bij te houden. Hoewel tijdens het interview het belang van certificaten wel wordt benadrukt, zorgt de papieren administratie voor een hindernis om dit te gaan behalen volgens respondent F.

"Maar voor ons is het veel belangrijker om in het dagelijks leven, in de dagelijkse bedrijfsvoering duurzaam bezig te zijn en duurzaam te denken. Certificaten op zich daar zijn we niet zo in geïnteresseerd." (Respondent C)

"Er zijn 96 zonnepanelen die eigenlijk alle energie voorzien voor het bedrijf eigenlijk draaiende te houden. En dan heb je in de wijngaard verschillende technieken die we gebruiken." (Respondent D)

"Nee we hebben geen certificaat, nog niet. Ik denk wel dat het noodzakelijk is, ik denk vooral dat het belangrijk is dat we er iets aan doen." (Respondent F)

4.2. Stakeholderengagement en impact op samenwerking

Communicatie naar stakeholders

Uit de literatuur blijkt dat communicatie met de stakeholders een waardevolle informatiebron is voor investeerders en klanten. Daarnaast is het een handig middel voor bedrijven om zo hun duurzaamheidsverhaal aan een breed publiek te delen en te communiceren over hun duurzaamheidsdoelstellingen. Alle bedrijven, buiten respondent F, delen hun duurzaamheidsinformatie- en inspanningen op hun bedrijfswebsite. Soms delen ze ook hun behaalde certificaten of labels of staat er een link naar bepaalde duurzaamheidsdocumenten, zoals bij respondent B. Uit de interviews met respondenten B, C en E is gebleken dat zij ook actief posten op sociale media over hun inspanningen qua duurzaam ondernemen. Respondent B gaat nog een stap verder en wordt regelmatig uitgenodigd als gastspreker op netwerkevenementen en scholen, om te spreken over hun duurzaamheidstraject.

"We zeggen dat gewoon iedere keer zelf tijdens een rondleiding. Want we hebben heel veel bezoekers en dan leggen we uit dat we op een duurzame manier weinig pesticiden gebruiken, weinig herbiciden, weinig noem maar op. Elke keer vermelden we dat wel ja."
(Respondent E)

"We hebben klanten van ons die enkel met biologische producten werken, die ook met ons werken omdat wij duurzaam te werk gaan". (Respondent G)

Echter, in het interview met respondenten B en F werd aangegeven dat ze nog te weinig communiceren met hun stakeholders over hun duurzaamheidsinspanningen. Hoewel respondent B veel tijd en moeite insteekt om actief te communiceren over hun inspanningen op het gebied van duurzaamheid, merken ze dat veel van hun stakeholders dit niet doorhebben. Voor respondent F is communicatie naar stakeholders toe een werkpunt in hun agenda naar de toekomst toe. Tijdens het interview gaven ze aan dat hun hele website een update nodig heeft om te kunnen voldoen aan de duurzaamheidsmodule, maar dat ze er geen haast bij hebben om dit in orde te brengen.

"Ik vind dat wij dat nog veel harder moeten doen, omdat we merken dat er heel wat klanten en leveranciers zijn die niet op de hoogte zijn van op welke manier dat we werken."
(Respondent B)

"Vandaag communiceren we nog te weinig, het ding is, het is ook vroeg he. Pas vanaf 2025 moeten we ook gaan rapporteren, dus ik denk dat we tegen 2025 klaar zullen zijn om daarmee buiten te komen." (Respondent F)

Dialoog met stakeholders

Naast de communicatie met stakeholders, wordt ook de vraag gesteld of de bedrijven al in dialoog zijn gegaan met hun stakeholders om te polsen of zij al gevraagd hebben naar bepaalde duurzaamheidsinformatie. Respondenten A, B, C, D en G gaven aan dat ze merken dat de vraag naar

duurzaamheid meer en meer vanuit de klanten komen. Ze worden zodanig opgelegd door hun klanten om duurzaam te gaan ondernemen, mede door bepaalde duurzaamheidscertificaten voor te leggen. Daarnaast merkt respondent D ook op dat klanten meer zoeken naar lokale producten om de lokale inkoop te gaan bevorderen. Respondenten A, D, F en G leveren hun producten aan retailers en grote supermarkten, waarvan ze merken dat bepaalde duurzaamheidsinformatie voorleggen verplicht gaat worden om nog te kunnen leveren.

"Wij worden van onze klanten, zijnde de retailers, echt opgelegd om richting duurzaamheid te gaan. Het is een ketenverantwoordelijkheid, dat wil zeggen dat onze klant vraagt het aan ons, wij vragen het aan onze leveranciers. Wij vragen ook de nodige certificaten, dat wil zeggen dat zij ook verder moeten gaan. Zo is, laten we zeggen, binnen enkele jaren de volledige keten afgedekt." (Respondent A)

"We merken wel dat er een verandering is, mensen gaan meer en meer aandacht hebben voor duurzaamheid." (Respondent B)

"Die vraag gaan we sowieso wel krijgen, binnenkort van onze retailer, van wat is de effectieve CO2-uitstoot van een product?" (Respondent F)

Respondenten E en F geven aan dat de vraag naar duurzaamheid nog niet erg groot is, zowel niet bij de klanten als de leveranciers. Maar bij respondent F merken ze wel dat er binnen de groep veel over duurzaamheid gedaan wordt en dit binnenkort ook met hun gedetailleerd gecommuniceerd zal worden.

"Ik denk dat de stakeholders binnen de groep al meer sessies gedaan hebben over duurzaamheid dan wij." (Respondent F)

Opmerkelijk genoeg blijkt het dat klanten voor bepaalde bedrijven kiezen en hun producten kopen omdat zij net zoveel met duurzaamheid bezig zijn. Ze merken een trend op in het consumentengedrag die actief zoekt naar duurzame producten en bedrijven. Dit blijkt uit de interviews met respondenten B, C, D en G.

"Sinds kort hebben we bedrijven die op ons beroep willen doen voor het leveren van fruit aan het personeel, omdat wij SDG Ambassador zijn." (Respondent B)

"...effectief klanten die echt zeggen "we kopen uw product omdat het duurzaam is", dat kan ik niet zeggen. Het is meestal de combinatie van de twee. Dan zeggen ze het is lokaal en het is duurzaam." (Respondent D)

Transparantie naar stakeholders

Transparantie naar stakeholders toe over de duurzaamheidsinformatie van bedrijven gaat meer en meer op de voorgrond staan vanaf de inwerkingtreding van de nieuwe duurzaamheidswetgeving, zo blijkt uit de literatuurstudie. Alle respondenten benadrukken dat transparant informatie kunnen opleveren aan klanten en leveranciers in hun voordeel zal spelen. Daarnaast zijn alle respondenten bereid om deze duurzaamheidsinformatie te delen met het brede publiek, wanneer dit verplicht zal worden. Transparantie geeft de stakeholders een goed beeld van de prestaties van de onderneming, maar werkt ook als middel om meer inzicht te verwerven in de duurzaamheidsgegevens van de onderneming.

"Wij krijgen die vragen nu ook al, wij krijgen die meer en meer ook omdat we heel wat grote klanten hebben. Die grotere klanten zijn verplicht om binnenkort te gaan rapporteren over hun duurzaamheidsdoelstellingen, wat zij dan doen is zij gaan de bal terugkaatsen of ze stellen de vraag door bij hun leveranciers waarop dat wij dan ons verslag doorsturen, ons duurzaamheidsverslag, onze code of conduct, ons due diligence rapport."

(Respondent B)

"We hebben daar geen dossier van die we geven. Maar we kunnen tientallen voorbeelden geven waaruit blijkt dat we er echt wel mee bezig zijn ja." (Respondent C)

"Dat maakt niet uit. We hebben daar geen geheimen over." (Respondent D)

"Dat is voornamelijk ons bio certificaat... en aan de hand van dat rapport kunnen wij perfect aantonen dat wij duurzaam te werk gaan." (Respondent G)

Impact op samenwerking

De nieuwe CSRD-wetgeving verplicht ertoe dat grote bedrijven moeten rapporteren over hun duurzaamheidsinformatie in een duurzaamheidsrapportage. Niet-beursgenoteerde bedrijven vallen daar niet onder, maar onderzoek heeft aangetoond dat deze bedrijven automatisch mee onder de verplichting zullen vallen, bijvoorbeeld op vraag van de klanten of leveranciers. Hierbij werd de vraag gesteld aan de bedrijven tijdens het interview welke impact zij hierop verwachten voor hun samenwerking. Respondenten A, B en D gaven aan dat ze geloven dat deze wetgeving zal zorgen voor een positieve impact. Zowel respondent A als B vermelden dat ze voorstander zijn van de CSRD-wetgeving en ze het goed vinden dat er een bepaalde verantwoordelijkheid opgelegd zal worden aan de bedrijven. Om hieraan te kunnen voldoen is het noodzakelijk om de fase van dataverzameling goed uit te voeren, zo verteld respondent D tijdens het interview. Respondent G merkt wel op dat er een grote verdeeldheid is in België omtrent het belang van duurzaamheid in de wijnsector. In Vlaanderen is dat marktaandeel redelijk klein, waardoor de duurzaamheidsfactor daar minder van belang speelt.

"Uiteindelijk gaat het een verplichting worden, zoals u zelf zegt. Als wij verplicht worden, gaan wij ook één stap verder gaan. Onze leveranciers gaan dan ook verplicht worden."
(Respondent A)

"Ik denk dat we daar redelijk goed meezitten omdat we die technieken al hebben. Dus het is juist maar de kwestie van die info goed aan te leveren of die te bundelen en dan kan dat geadverteerd worden." (Respondent D)

"Ik verwacht dat een bedrijf van onze omvang op termijn misschien wel een part-time, of op termijn een full-time persoon in dienst gaat nemen die zich daar mee moet gaan bezighouden." (Respondent F)

"Het feit dat wij biologisch te werk gaan als duurzaamheidsfactor maakt dat in Vlaanderen vaak een klein of geen verschil." (Respondent G)

4.3. Duurzaamheidsrapportage

Kennis van de CSRD-wetgeving

Uit de interviews is gebleken dat alle respondenten, buiten respondent E, al eens gehoord hebben van de nieuwe CSRD-wetgeving. Twee respondenten A en B beschikken zelfs al over een eigen duurzaamheidsrapportage, die beide publiekelijk toegankelijk terug te vinden zijn op hun websites. Respondent B heeft zijn rapportage gemaakt op vrijwillige basis. Zij zijn hiertoe wettelijk niet verplicht, maar willen aantonen aan de buitenwereld dat een kleine kmo ook aan de nieuwe duurzaamheidswetgeving kan voldoen. De andere bedrijven beschikken niet over een duurzaamheidsrapportage, maar tijdens de interviews werd wel vermeld dat respondenten D en F hier in de toekomst aan willen werken.

"Uiteindelijk het feit dat wij die audit moeten ondergaan moeten we wel compliant zijn met die wetgeving. Als die wetgeving verandert, moeten wij gewoon mee veranderen. Voor mij is het ook allemaal vrij nieuw, dat wel." (Respondent A)

"We zijn daar eind 2022 mee in contact gekomen omdat we op dat moment ook in het traject voor SDG Ambassador gingen, het traject voor de certificering van de Verenigde Naties te bekomen." (Respondent B)

Transparantie

Eens de CSRD-wetgeving in werking is getreden zullen alle duurzaamheidsrapportages transparant en openbaarlijk toegankelijk moeten zijn. Dit zal zorgen voor een betere vergelijkbaarheid tussen de rapportages, waarbij bedrijven transparant moeten zijn over hun duurzaamheidsinformatie en de gemaakte keuzes en kosten. Door transparant te zijn ga je jouw kennis delen met andere ondernemers, dit kan een positief leertraject zijn volgens respondent B. Respondenten F en G benadrukken dat de verplichting om transparant te gaan rapporteren enkel in het begin een negatieve impact kan hebben, maar er na verloop van tijd geen verschil meer gaat zijn.

"...het feit dat voor iedereen hetzelfde geldt, concurrentieel of niet concurrentieel valt dan weg, want het geldt voor iedereen. En echt de knoeiers die moeten er sowieso tussen uit en die zullen ook wel boven komen drijven. Dus we staan er heel positief tegenover."

(Respondent A)

"Nu op dit moment zijn we wel gegroeid in het proces en hebben we hier een houding die we aannemen van, als we gekopieerd worden zoveel te beter. Het is alleen maar een positieve impact voor mens en maatschappij, en het toont aan dat wij het al op de juiste manier doen." (Respondent B)

"Ik denk dat dat vandaag wel kan spelen als een concurrentieprobleem, maar op termijn verwacht je ook dat onze klant, onze retailer dan, die gaat ons wel bepaalde normen opleggen." (Respondent F)

"Ik denk dat dat enkel in de beginfase een groot verschil gaat brengen. Tussen degene die er al mee bezig zijn en niet mee bezig zijn. Op lange termijn, eens dat iedereen het gaat doen gaat er eigenlijk geen verschil meer zijn." (Respondent G)

Verplichte externe audit

Een nieuwigheid aan de duurzaamheidswetgeving is dat bedrijven onder de CSRD-wetgeving een externe audit moeten laten uitvoeren op hun duurzaamheidsinformatie. Uit de afgenomen interviews is gebleken dat alle respondenten een hoge kostenlast verwachten bij deze audit, eens ze deze zouden laten controleren door een onafhankelijke partij. De meeste bedrijven die ondervraagd werden definiëren zich als een kleine kmo, die geen ervaring hebben met de financiële audit en hiertoe ook niet verplicht worden. Maar sinds grote bedrijven wel moeten gaan rapporteren en kleine bedrijven vaak deel uitmaken van die waardeketen, zal er ook aan de kleine bedrijven gevraagd worden voor bepaalde duurzaamheidsinformatie. Voor deze bedrijven zal het dus de eerste keer zijn dat ze een audit moeten doorstaan op hun duurzaamheidsinformatie. Respondent A uit zijn zorgen dat de audit een onbekende kost gaat zijn. Vaak worden audits gezien als een grote kostenlast voor bedrijven die jaarlijks hiertoe verplicht worden, als kmo's ook onder dezelfde verplichting gaan vallen zal dit leiden tot kosten die onbetaalbaar zijn voor die bedrijven. Dit benadrukt respondent B tijdens het interview.

"Het enige nadeel is dat het een kost is, een niet nagecalculeerde kost voor 2024. In 2025 zullen we dat wel doen, dat gaat mee in het budget. Maar dit jaar is het een onverwachte kost." (Respondent A).

"Als het moet zoals bij beursgenoteerde bedrijven, dan gaan we met gigantische kosten zitten die wij niet gaan kunnen dragen als kmo, dat is te zot voor woorden. En ik verwacht ook van Europa dat men daar met een alternatief gaat komen..." (Respondent B)

"We kennen de kost ervan, we worden daar elk jaar op geaudit." (Respondent F)

"Want uiteindelijk zijn dat allemaal bijkomende kosten, en dat draagt ook met zich mee dat de globale overheadkost, de productiekost gaat stijgen. Waardoor dat wel een invloed gaat hebben op de prijzen van producten." (Respondent G)

Dubbele materialiteitsconcept

Één van de vereisten aan de CSRD-wetgeving is de opname van het dubbele materialiteitsconcept. Bedrijven zullen niet enkel moeten rapporteren over de impact van hun bedrijfsactiviteiten op mens en milieu, maar ook over de financiële impact van het klimaat op de organisatie zelf. Tijdens het interview werd dit concept toegelicht en gepolst naar de verwachte impact van deze vereiste. Voor veel bedrijven was het de eerste keer dat ze ervan hoorden en vroegen hier ook meer uitleg over. Respondent A vertelde dat hij reeds eerder kennis had van dit concept en er al een interne materialiteitsbevraging binnen de onderneming had plaatsgevonden. Zij gaan volgend jaar de bevraging uitbreiden naar de externe stakeholders. Bij respondent B werd deze oefening ook al toegepast, maar was destijds redelijk beperkt, geeft deze respondent toe tijdens het interview. Ze vermelden dat ze bereid zijn om de materialiteitsindex te gaan uitbreiden in een volgend rapport en vindt het daarnaast een goede oefening om te achterhalen wat de klant belangrijk vindt. Hiermee kom je als ondernemer ook te weten hoe uw stakeholders de onderneming zien en hoe belangrijk zij bepaalde duurzaamheidsfactoren vinden. Uit de afgenomen interviews is gebleken dat respondenten E, F en G er open voor staan om in de toekomst een stakeholdersbevraging te doen om die informatie van hun stakeholders te gaan achterhalen.

"Dus dan kom je eigenlijk met alle factoren en facetten binnen het bedrijf mee in aanraking, en ja die rapportering moet er zijn. Dus daar moet je ook je doelstelling naar 2025 en 2030 eropzetten en daar moet gewoon naar geleefd worden." (Respondent A)

"Het is zeker een zeer goede oefening om te doen, en het kan sturend werken voor ons als bedrijf. Welke kant moeten wij op? Wij denken misschien a, maar als blijkt dat de klant zegt, eigenlijk is het b, ja dan moet je jezelf in vraag durven stellen van, ben ik wel op de juiste manier bezig?" (Respondent B)

"Dat is nog vrij nieuw voor ons, maar we sluiten het zeker niet uit. We hebben daar vandaag nog te weinig data over en informatie om alles mee te nemen." (Respondent F)

"Als we dan biologisch te werk gaan gaan, zijn we wel heel hard gebonden aan het klimaat. Bijvoorbeeld als wij zeer veel regen hebben in de periode dat het fruit aan de stokken hangt, ja dan gaat het wel een invloed hebben op de teelt en op de wijn. Omdat door het feit dat wij geen pesticiden gebruiken, kunnen wij onszelf hiervoor ook niet beschermen. Dat zorgt ervoor dat wij soms wat meer uitdaging hebben om het fruit gezond te houden. Dat wij op andere manieren moeten gaan werken, andere technieken moeten gaan toepassen. Dus daar kan zeker over gecommuniceerd worden." (Respondent G)

Betrokkenheid belanghebbenden

Volgens respondenten A, B, F en G is het een positief punt dat investeerders, banken en belanghebbenden meer betrokken zullen zijn bij het bedrijf. Respondent A vertelt dat als bedrijven niet mee willen gaan in deze nieuwe duurzaamheidswetgeving, zij in de toekomst problemen zullen ondervinden om goedgekeurd te worden voor nieuwe en strengere vergunningen en het moeilijker zal worden om financiering te krijgen. Respondent B deelt deze mening en benadrukt dat de CSRD in hun voordeel kan spelen bij het aanvragen van nieuwe investeringen. Zij zien dat banken nu al kijken naar de duurzaamheidsscore van bedrijven om bepaalde financieringen toe te kennen. Het publiceren van duurzaamheidsinformatie in een duurzaamheidsrapportage kan dus bijdragen aan een betere reputatie voor de onderneming.

"Want de kosten zullen ophogen en omhoog gaan voor mensen die niet in orde zijn of zelfs sluiten dat ze niet meer mogen opereren. Dit is bijvoorbeeld niet in ons geval, maar bedrijven die enorm vervuילend zijn voor het milieu op gebied van uitstoot of vervuiling krijgen het nu al heel moeilijk om nieuwe uitbatersvergunningen te krijgen. Krijgt die die niet, dan is er maar één oplossing. Dat is ofwel sluiten of meegaan en de investering doen."
(Respondent A)

"Het is altijd al transparant geweest. Dus dat verandert voor ons niks qua rapportering."
(Respondent F)

"Ik denk dat zo'n open communicatie voornamelijk naar klanten dan zeer belangrijk is, dat dat zeker een meerwaarde heeft. Onze klanten zijn voornamelijk grote ondernemingen, dus het feit dat zij daar sneller mee bezig zijn dan ons zorgt ervoor dat dat eigenlijk een doorstroom is van informatie." (Respondent G)

Concurrentievoordeel

Alle respondenten verwachten dat de CSRD-wetgeving bedrijven een concurrentieel voordeel zal opleveren. Door een duurzaamheidsrapportage te gaan publiceren en hierover transparant te gaan rapporteren, zullen bedrijven een stap voor zijn op hun concurrentie volgens de respondenten. Respondent A merkt op dat hoewel een duurzaamheidsverslag en alle bijhorende verplichtingen een moeilijke en tijdrovende taak is, je er wel altijd naar kan verwijzen als fysiek bewijs. Voldoen aan de nieuwe wetgeving is ook nodig om certificaten te blijven behalen en audits te kunnen ondergaan. Respondent B heeft deze vraag beantwoordt dat duurzaamheid in hun onderneming steeds een groeitraject is geweest. Door zelf steeds meer future proof te denken trek je belanghebbenden ook mee in je verhaal. Door niet te voldoen aan de nieuwe wetgeving, zullen veel kleine bedrijven failliet gaan en achterlopen op de concurrentie. Om in de toekomst nog te kunnen voortbestaan als onderneming is het noodzakelijk om eraan mee te doen benadrukt respondent F.

"Een duurzaamheidsverslag is maar één document, maar je kan er wel altijd naar verwijzen. En het is in mijn ogen, ik zou niet weten hoe je het moet doen, om een audit te kunnen doen zonder dat je die oefening doet. Plus het laat je toch op heel veel punten even stilstaan." (Respondent A)

"...het is niet omdat de markt het vraagt, maar omdat ze er zelf van overtuigd zijn. En zo gaat uw credibiliteit stijgen en zo krijg je ook meer en meer klanten die voor u kiezen omwille van het duurzaamheidsverhaal." (Respondent B)

"We merken ook dat veel klanten op dit moment voor ons kiezen omdat wij in het kader van duurzaamheid werken. Grote bedrijven zijn daar heel gevoelig voor en ook dat we in dat charter duurzaam ondernemen zitten en ermee bezig zijn, trekken we klanten aan." (Respondent C)

"Ik denk dat als wij vandaag er niet aan meedoen dat wij een probleem gaan hebben ja. Dus ik denk dat het wel belangrijk is dat we daaraan meedoen en dat we daar misschien een streepje voor hebben op kleinere bedrijven die daar niet de middelen voor hebben of geen mensen." (Respondent F)

Geen kennis van de CSRD-wetgeving

Hoewel respondent C wel kennis heeft van de nieuwe CSRD-wetgeving, mede door hun deelname aan het Voka Charter Duurzaam Ondernemen, zijn ze momenteel niet van plan om een duurzaamheidsrapportage op te stellen. Wel benadrukt de respondent dat ze voorstaan op hun concurrenten in termen van duurzaamheid en dat ze daarmee hun klanten kunnen aantrekken om voor hen te kiezen. Daarentegen heeft respondent E nog nooit gehoord van de CSRD-wetgeving en is zich niet bewust van de nieuwe verplichtingen.

"Wij hebben geen rapportage zoals zij dat nu opleggen. Dat willen we niet voorleggen. We zijn maar een klein bedrijf, het is heel moeilijk om daar werk in te steken." (Respondent C)

Duurzaamheid

Voor deze twee respondenten werd een andere vragenlijst bevestigd dat meer ingaat op de ESG-factoren in hun onderneming en hoe belangrijk zij deze vinden. Respondenten C en E kregen een lijst met verschillende materiële onderwerpen die betrekking hebben tot duurzaamheid (Environmental), sociaal (Social) en governance (Governance). De materiële onderwerpen werden verzameld uit een uitgebreide lijst van onderwerpen van Wereldhave en werden vervolgens geselecteerd door de onderzoeker zelf indien ze relevant waren voor de agrovoedingssector (*Materiële Onderwerpen*, z.d.). De respondenten moesten antwoorden op een 5-punts Likertschaal, waarbij score 1 staat voor "totaal niet belangrijk" en score 5 staat voor "heel belangrijk". Met deze bevraging werd ook aan de respondent aangetoond hoeveel materiële onderwerpen er zijn en welke impact zij hierop kunnen verwachten.

Voor respondent C waren er drie materiële onderwerpen omtrent duurzaamheid die de hoogste prioriteit kregen (score 5), namelijk 'duurzaam energieverbruik', 'duurzaam transport en mobiliteit' en 'duurzame verpakkingen'. Tijdens het interview werd al vermeld dat deze respondent al hard inspeelt op deze materiële onderwerpen zowel in hun productieproces als in de verpakkingen. De

materiële onderwerpen 'klimaatverandering', 'vermindering broeikasgassen' en 'duurzaam afvalbeheer' kregen een score 4 toegewezen door respondent C.

Voor respondent E waren alle materiële onderwerpen omtrent duurzaamheid heel belangrijk en kregen die allemaal een score 5 toegewezen, buiten 'vermindering broeikasgassen' kreeg een score van 3 toegewezen. Over dat laatste onderwerp reageerde respondent E neutraal.

Tabel 5: Antwoordenblad respondenten C & E duurzaamheid

	Totaal niet belangrijk	Niet heel belangrijk	Neutraal	Een beetje belangrijk	Heel belangrijk
Klimaatverandering				C	E
Vermindering broeikasgassen (vb. CO2-uitstoot)			E	C	
Duurzaam energieverbruik					C & E
Duurzaam transport & mobiliteit					C & E
Duurzame verpakkingen					C & E
Duurzaam afvalbeheer (vb. recycling, verspilling)				C	E

Bron: afgenomen interviews

Sociaal

In het sociale luik werd een breed scala aan onderwerpen bevraagd die voornamelijk betrekking hebben op mensen- en arbeidsrechten, en als voorbereiding kunnen dienen voor een eventueel due diligence proces. Respondent C gaf aan dat ieder materieel onderwerp in het sociale luik een hoge prioriteit is voor zijn bedrijf en gaf op elke vraag de hoogste score.

Respondent E vulde het sociale luik wat anders in. Deze respondent deelde de mening met respondent C dat de onderwerpen 'arbeidsomstandigheden eigen werknemers' en 'gelijke lonen' belangrijke punten zijn om mee op te nemen in de bedrijfsvoering en een score 5 krijgen. 'Werknemerscompensatie- en tevredenheid' kreeg een score 4 toegewezen, dit zag respondent E iets minder belangrijk om op te focussen. Echter, op drie materiële onderwerpen antwoordde respondent E met de laagste score, score 1. Dit was op 'mensenrechten', 'arbeidsomstandigheden leveranciers' en 'diversiteit en gelijke kansen'. Deze drie onderwerpen waren voor respondent E niet relevant.

Tabel 6: Antwoordenblad respondenten C & E sociaal

	Totaal niet belangrijk	Niet heel belangrijk	Neutraal	Een beetje belangrijk	Heel belangrijk
Mensenrechten	E				C
Arbeidsomstandigheden leveranciers (basisbehoeften, gezondheid, veiligheid)	E				C

Arbeidsomstandigheden eigen werknemers (gezondheid, welzijn, veiligheid)					C & E
Gelijke lonen					C & E
Diversiteit & gelijke kansen	E				C
Werknemerscompensatie- en tevredenheid				E	C

Bron: afgenomen interviews

Governance

Het laatste luik ging over de governance binnen ondernemingen, anders bekend als de bedrijfsvoering. Op het eerste onderwerp 'corporate governance' antwoordden respondent C en E met dezelfde score 4, ze vinden beiden dat ze hierop kunnen verbeteren binnen hun onderneming. 'Privacy' omtrent de GDPR-regels was voor respondent C veel belangrijker, die hier een score 4 aan gaf dan respondent E die antwoordde met een score van 1. Regels rond privacy en bescherming van gegevens was absoluut niet van belang voor respondent E. 'Samenwerkingen en relaties met stakeholders' scoorde bij respondent E iets beter, die een score 2 toegewezen kreeg. Respondent C gaf aan dit onderwerp een score 4, zij zien stakeholderrelaties wel als een belangrijk onderwerp.

Tabel 7: Antwoordenblad respondenten C & E governance

	Totaal niet belangrijk	Niet heel belangrijk	Neutraal	Een beetje belangrijk	Heel belangrijk
Corporate governance (interne gedragscode)				C & E	
Privacy (GDPR)	E			C	
Samenwerkingen en relaties met stakeholders		E		C	

Bron: afgenomen interviews

KPI/doelstellingen

De volgende stap is om te onderzoeken of de respondenten na het afleggen van deze vragenlijst enige doelstellingen of KPI's voor ogen zouden hebben om op te gaan stellen. Respondent C beantwoordde deze vraag dat ze geen specifieke KPI's in gedachten hebben, maar dat het vooral bevestigd dat ze momenteel goed op weg zijn omtrent duurzaam ondernemen. Respondent E is van mening dat er niet direct specifieke doelstellingen opgesteld moeten worden, maar dat ze altijd opzoek gaan naar nieuwe ideeën en mogelijkheden om meer duurzaam te worden. Wel wordt vermeld dat de kostprijs een belangrijke factor hierin speelt. Enkel als het financieel haalbaar is, ziet respondent E het zitten om daarop verder in te gaan.

"Ik denk geen, ik denk dat het gewoon bevestigd waar dat wij mee bezig zijn."
(Respondent C)

"Ja nee, er is toch ruimte om te werken aan duurzaamheid, maar duurzaamheid heeft ook zijn prijs van rentabiliteit. Het moet betaalbaar duurzaam ondernemen zijn."
(Respondent E)

Strategie

Na het vastleggen van de doelstellingen voor meer duurzaamheid te integreren, volgt het opstellen van een strategieplan. Hoe zouden de ondernemingen met deze nieuwe informatie aan de slag gaan en wat zijn de ambities of wat willen ze bereiken? Respondent C concludeert hier nogmaals dat het alleen maar bevestigd dat ze goed bezig en er geen extra strategie nodig is. Daarnaast zien ze de deelname aan het Voka Charter Duurzaam Ondernemen al als een strategieplan.

"We gaan altijd op zoek en we volgen op wat kan er, als we aan iets denken dan volgen we op, vragen we prijzen aan en zien we wel" (Respondent E)

Respondent C gaat geen budget voorzien voor het opstellen van een duurzaamheidsrapportage, dit zullen zij intern gaan doen. Hetzelfde als respondent E, zij vinden dat ze al met genoeg kosten zitten en genoeg verplichtingen hebben binnen de landbouwsector. Beiden respondenten gaven daarnaast ook aan dat ze geen nieuw personeelslid zouden aanwerven die zich enkel en alleen zou bezighouden met het duurzaamheidsaspect.

4.4. Nadelen CSRD-wetgeving

Het grootste nadeel aan de CSRD-wetgeving is dat de nieuwe regelgeving veel extra kosten met zich mee zal brengen, dit volgens respondenten A, B, E, F en G. Niet alleen zal het opmaken van een duurzaamheidsrapportage een aanzienlijke kost worden, het verzamelen van de data en het uitvoeren van de analyses erop zullen ook kosten met zich meebrengen. Daarnaast liggen de prijzen voor de externe controle op de duurzaamheidsinformatie bij grote bedrijven in de meeste gevallen redelijk hoog. Het is te hopen dat de prijs herberekend zal worden naar een betaalbaar tarief voor kmo's, vertelt respondent B tijdens het interview. Respondent A rekent op een kost van 20.000 euro per jaar voor de externe audit. Terwijl respondent F een budget heeft opgesteld tussen de 5.000 en 10.000 euro per jaar voor deze controle. De duurzaamheidscertificeringen hebben respondent C 300 à 400 euro gekost. Echter, respondent C verwacht geen hogere kostenlast dan ervoor, omdat ze vinden dat ze al duurzaam genoeg ondernemen. Duurzaamheid zit al voldoende geïntegreerd in hun bedrijfsvoering volgens de respondent.

"Het gaat sowieso kostprijsverhogend werken, want dat is niet goedkoop om volledig compliant te zijn en die certificaten te halen." (Respondent A)

"Ja het is duur he. Uw werkuren kost geld, als er iemand ermee moet bezig zijn, dan kost dat geld." (Respondent E)

Een tweede nadeel dat de respondenten verwachten aan de CSRD-wetgeving is de tijd dat erin gestoken moet worden en het papier- en administratiewerk dat erbij komt kijken. Dit gaven respondenten C, D, E en G aan tijdens hun interviews. Voor het opstellen van een duurzaamheidsrapportage komt veel bij kijken qua middelen en tijd. Bedrijven moeten beslissen hoe ze hieraan gaan beginnen en hoeveel personeelsleden ze ervoor gaan inschakelen. Dit kan vooral een moeilijkheid vormen voor kleine kmo's die te weinig middelen en mankracht hebben om aan de nieuwe richtlijnen te kunnen voldoen. Dit wordt benadrukt door respondent C. Respondenten A en F spraken tijdens het interview al over het aanwerven van een nieuw personeelslid die zich specifiek inzet voor het duurzaamheidsaspect binnen de onderneming. Deze keuze zal op zijn beurt nog voor extra kosten zorgen, dit kan gezien worden als een derde nadeel. Respondent A merkt wel op dat de duur voor een rapportage op te stellen het waard is om certificaten te blijven behalen en te voldoen aan de jaarlijkse audits. Het uitvoeren van een dubbele materialiteitsanalyse bleek voor veel respondenten een complexe taak te zijn. Naast de tijdsinvestering om een stakeholdersbevraging op te stellen en het te laten uitvoeren, moet er intern eerst beslist worden welke materiële onderwerpen relevant zijn voor de onderneming om mee op te nemen. Dit kan resulteren in extra tijdsinvestering en extra middelen aanvragen, wat weer zal zorgen voor extra kosten.

"Dus ja het kost geld en het kan veel geld kosten, maar dat zijn keuzes die je moet maken als bedrijf en de toekomst zal uitwijzen van zijn het de juiste keuzes die wij hebben gemaakt." (Respondent B)

"Ja, dat het ook heel veel papierwerk vraagt, waardoor je tijd mist. Het is voor ons tijdsroevend omdat we zo klein zijn. We hebben ook geen mensen die we kunnen inzetten om zich daarmee bezig te houden, dus het komt allemaal op onze schouders terecht en dat is wel vermoeiend." (Respondent C)

"Ja, je bent er wel een dag mee bezig, maar uiteindelijk gaat dat zich wel lonen achteraf. Maar je bent er toch wel mee bezig, dat is een extra bezigheid bovenop andere werkactiviteiten." (Respondent D)

Het is wel belangrijk om op te merken dat niet alle respondenten de hoge kostenlast als een nadeel zien. Zo vertelt respondent F dat het naleven van de CSRD-richtlijnen voor hun niet heel nadelig gaat zijn, alles gaat wel veel geld kosten en tijd innemen maar de respondent gelooft dat het geld op een manier wel terugverdiend zal worden in de toekomst. Respondent G deelt hierover dezelfde mening en voegt toe dat het alleen maar beter zal zijn om een duurzame toekomst te gaan verwezenlijken.

"Ik ben van het kant van, oke er moet wat gebeuren, dus ik zie het niet als een nadeel. Het zal wel een kost zijn, dat weet ik, maar goed die zullen we wel op één of andere manier kunnen terugverdienen." (Respondent F)

"Dat speelt natuurlijk mee maar je moet natuurlijk ook wel de voordelen ertegen afwegen en die zijn er zeker en vast. Dat is de opoffering van tijd en eventueel financiële middelen wel waard." (Respondent G)

4.5. Voordelen CSRD-wetgeving

Uit punt 4.4 is een nadeel naar boven gekomen dat de CSRD-wetgeving zal leiden tot het aanwerven van nieuwe werknemers die zich enkel bezighouden met duurzaamheid binnen het bedrijf. Enkel respondenten A en F gaven aan dat ze het zien zitten om hiervoor nieuw personeel in te schakelen. Aan de ene kant brengt dit kosten met zich mee, maar aan de andere kant kan het ook als voordeel gezien worden. Volgens de twee respondenten zal de aanwerving hen net verder helpen om te groeien in duurzaamheid. Een tweede voordeel van de CSRD-wetgeving is dat door het verzamelen van alle duurzaamheidsinformatie binnen het bedrijf en het opstellen van een duurzaamheidsrapportage, het bedrijven zal helpen om een beter inzicht te krijgen in hun eigen onderneming.

"...dat maakt je sneller bewust van het feit dat je toch zaken moet veranderen om klaar te zijn voor de toekomst. Dat vind ik een enorm voordeel." (Respondent A)

"Persoonlijk ben ik een voorstander van de CSRD, ik denk dat het Europa kan beschermen. En ook onze kmo's, de grote multinationals ja die worden nu ook verantwoordelijk gesteld voor bepaalde vlakken." (Respondent B)

"Je bent future proof. Je kunt niet zonder, je moet. Als je er nu niet mee bezig bent, dan is het einde verhaal binnen dit en tien jaar." (Respondent C)

Uit de afgenomen interviews is gebleken dat de transparantie naar de stakeholders toe als grootste voordeel gezien wordt. Alle respondenten gaan ermee akkoord dat het transparant duurzaamheidsinformatie opleveren aan de stakeholders de reputatie van het bedrijf zal verhogen. Daarnaast zien respondenten A, B, C en F de hogere betrokkenheid van de stakeholders bij het bedrijf en de bedrijfsactiviteiten als een positief punt. De stakeholders zijn zo meer op de hoogte hoe het bedrijf zich inzet voor duurzaamheid en kunnen hun zo volgen in hun groeitraject. Een ander voordeel is het concurrentievoordeel dat een bedrijf kan verkrijgen op zijn concurrenten met het opstellen van een duurzaamheidsrapportage. Respondenten A, B, C, D en F benadrukken dat ze merken dat klanten steeds bewuster worden van de klimaatverandering en zich meer willen inzetten om duurzamer te gaan kopen. Het gaat al zo ver dat sommige klanten enkel willen kopen van ondernemingen die zich inzetten voor duurzaamheid. Het transparant gaan rapporteren en de verantwoordelijkheid opnemen als bedrijf zal er dus voor zorgen dat deze respondenten zich kunnen onderscheiden van andere bedrijven.

"Het feit dat het opgelegd wordt vanuit de retail ... al die grote retailketens leggen het gewoon op hun leverancier om leverancier te kunnen blijven. Dus dat vinden we positief. We zijn altijd als bedrijf voorstander geweest van die zaken, maar het feit dat het opgelegd wordt maakt het voor ons even concurrentieel als de andere." (Respondent A)

"Sowieso de concurrentievoordelen en dan ook transparantie naar de retailers enzo toe. Als je dat goed kunt bijhouden, ga je sowieso beter verkopen." (Respondent D)

"Ik geloof daar wel in voor de toekomst ja. Duurzaamheid, we gaan er allemaal een beetje op moeten letten he. We hebben maar één planeet." (Respondent E)

"Ik hoop dat als morgen elk product een carbonprint krijgt, dat we misschien ten opzichte van onze concurrenten uit het buitenland onze kaas minder belastend zal zijn en dat we daar wat extra omzet uit kunnen krijgen." (Respondent F)

"Sterkere positie in de markt en uiteindelijk iets waardat we trots op kunnen zijn voor het behalen van zoiets." (Respondent G)

5. Discussie en conclusie

Het voorlaatste deel van deze masterproef behandelt de discussie en de algemene conclusie. In de discussie wordt de theorie uit de literatuurstudie gekoppeld aan de resultaten van het onderzoek en wordt er hierover een kritische blik gegeven van de onderzoeker. Vervolgens worden de bevindingen besproken die een antwoord bieden op de centrale onderzoeksvraag: "Hoe bewust zijn Vlaamse kmo's in de agrovoedingssector zich van de nieuwe CSRD-wetgeving en zijn verplichtingen?" Daarna wordt in deze sectie een samenvattend oordeel gegeven over de verschillende deelvragen. In het volgende hoofdstuk worden de beperkingen en aanbevelingen voor toekomstig onderzoek behandeld.

5.1. Discussie

Dit onderzoek werd gestart met de vraag of de nieuwe CSRD-wetgeving een impact gaat hebben op Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector. Er werd verwacht dat sommige ondernemingen al kennis hebben van de nieuwe regelgeving en/of reeds duurzaamheid geïntegreerd hebben in hun onderneming. Hierbij werd de assumptie gemaakt dat middelgrote ondernemingen actiever aan duurzaam ondernemen doen dan kleine ondernemingen. De interviews spreken dit tegen. Uit het praktijkonderzoek blijken er verschillen te zijn in het belang en de integratie van duurzaamheid wanneer men de grootte van de kmo's vergelijkt. Zo zijn er kleine kmo's die reeds jaren bezig zijn met een duurzaamheidstraject op te stellen of al begonnen zijn aan duurzame ontwikkeling binnen de bedrijfsvoering.

In deze scriptie werd er specifiek gekozen om binnen één bepaalde sector te onderzoeken, namelijk de agrovoedingssector in Vlaanderen. Hoewel deze sector redelijk kleinschalig en complex is, maken ze deel uit van een belangrijk segment dat bijdraagt aan het Vlaams economisch landschap. Landen in Europa worden zich steeds meer bewust van de noodzaak om voedselveiligheid te gaan garanderen en het milieu te gaan beschermen. De agrovoedingssector staat aan het startpunt van de zoektocht naar duurzame oplossingen, omdat ze vaak deel uitmaken van een grotere toeleveringsketen waarin ze moeten leveren aan hun leveranciers. Dit maakt dat zij moeten voldoen aan de eisen die opgelegd worden door hun leveranciers om te kunnen blijven toeleveren. Omwille van deze reden is het interessant om deze sector nader te gaan onderzoeken en te kijken hoe zij de impact van de nieuwe wetgeving gaan inschatten.

De onderzoeksvraag die opgesteld werd voor dit onderzoek behandelt het bewustzijn van duurzaamheid in Vlaamse kmo's, alsook de impact van de nieuwe duurzaamheidswetgeving binnen deze sector. De onderzoeksvraag moest na afloop van de interviews niet aangepast of beperkt worden. Voor het empirische gedeelte werd er gewerkt met een kwalitatief onderzoek. Door een kwalitatief onderzoek uit te voeren, werden de respondenten op een persoonlijke manier bevestigd en konden ze vrij hun antwoorden staven, wat de onderzoeker extra informatie opleverde. De semi-structureerde interviewvragen zorgden ervoor dat de onderzoeker efficiënt kon wisselen tussen de volgorde van de vragen en dieper kon doorvragen op bepaalde onderwerpen. Kwalitatieve interviews kunnen een diepgaand inzicht bieden in de antwoorden van de respondenten en hun gedrag tijdens het gesprek. Een kwantitatief onderzoek zou minder betrouwbaar geweest zijn omdat er weinig data

en concrete cijfers terug te vinden zijn binnen de sector op Vlaams niveau. Aangezien de agrovoedingssector een complexe en kleine sector is, lijkt een kwalitatief onderzoek de juiste aanpak geweest te zijn.

Het aantal bevraagde ondernemingen komt neer op zeven bedrijven. Hoewel dit aantal een laag cijfer is en deze ondernemingen mogelijks niet representatief zijn voor alle Vlaamse kmo's in de agrovoedingssector, werden er wel meerdere subsectoren ondervraagd, zoals de wijnsector, zuivelsector, enzovoort. Dit leverde bij ieder interview een ander standpunt op over de nieuwe verplichtingen vanuit hun eigen sector. Bij één onderneming in de wijnsector werd er wel een opmerkelijk hoog werknemersaantal opgemerkt, wat een vertekend beeld kan geven als ze vergeleken wordt met de twee andere concurrenten. Dit kan vragen opwekken waarvan het antwoord mogelijks aan de basis ligt van de grootte van de onderneming en het volume van productie op jaarbasis.

De eerste deelvraag onderzoekt of Vlaamse kmo's in de agrovoedingssector zich bewust zijn van het belang van duurzaamheid in hun bedrijfsomgeving. Als eerste werden alle respondenten bevraagd naar hun definitie van duurzaamheid in de onderneming. De respondenten hebben verschillende interpretaties van wat duurzaamheid betekent binnen hun eigen onderneming. Bijna alle respondenten hebben een antwoord gegeven dat zich richt op milieuduurzaamheid en niet zozeer op duurzaamheid dat zich richt op sociaal en governance vlak. Pas wanneer de vraag over het belang van sociale en governance aspecten in de onderneming aan bod kwam tijdens het interview, werd er hierover voor de eerste keer gesproken. Eén onderneming gaf in zijn definitie van duurzaamheid aan dat het inhield om duurzame lange termijn relaties te onderhouden met de leveranciers.

In de opleiding Handelswetenschappen worden in veel lessen de verschillende SDG-doelstellingen besproken. Hierbij wordt altijd de link gelegd naar de ontwikkeling van een duurzame economie. In de wetenschappelijke literatuur is ook veel terug te vinden over deze doelstellingen. Twee ondernemingen gaven aan dat ze deelnemen van het VCDO waarin ze aangezet worden om de SDG-doelstellingen te implementeren in hun onderneming. Uit deze twee interviews is ook duidelijk gebleken dat ze hieraan willen voldoen en een diepere kennis over de SDG-doelstellingen hebben verworven via dit programma. Daarnaast hebben ze al concrete acties opgesteld of voltooid in termen van duurzaamheid. De andere respondenten hebben aangegeven dat ze zich niet willen aansluiten bij soortgelijke initiatieven of van plan zijn om externe hulp in te schakelen voor het opstellen van een duurzaamheidsrapportage. Sommige bedrijven zijn wel van plan om intern een persoon in te zetten voor het duurzaamheidsaspect binnen de onderneming te implementeren om zo de kosten te vermijden van een extra personeelslid aan te werven.

Duurzaamheid en het efficiënte gebruik van ecologische middelen worden steeds crucialer voor ondernemingen binnen de agrovoedingssector. Consumenten geven steeds meer de voorkeur aan producten die geassocieerd zijn met duurzaamheidstermen zoals biologisch, duurzaam, natuurlijk, ecologisch, enzovoort. Dat laatste is zo gebleken uit de literatuurstudie en kan bevestigd worden na afname van alle interviews. Ondernemingen zien de trend in de markt evolueren naar meer vraag voor duurzame producten vanuit de consument. Dit kan gezien worden als een positieve evolutie die

bedrijven meer aanzetten tot initiatieven om duurzamer te gaan ondernemen. De bevordering van lokale inkoop kan hierbij gezien worden als onderdeel van een duurzaamheidsstrategie voor de Vlaamse kmo's, wat op termijn kan resulteren in een betere marktpositie voor het bedrijf.

Tijdens de interviews werd de vraag gesteld of de ondernemingen over bepaalde duurzaamheidscertificaten of duurzaamheidslabels beschikken. Drie ondernemingen gaven aan hierover te beschikken, waarbij ze ook verklaarden deze te gebruiken als hun duurzaamheidsbewijs. Hier kan de vraag gesteld worden in hoeverre duurzaamheidscertificeringen een betrouwbare indicator kunnen vormen voor duurzame bedrijfsvoering. Eén van deze ondernemingen gaf tijdens het interview al aan dat hun certificaten niet heilig makend zijn, maar ze wel kunnen dienen om enkele maatschappelijke risico's te gaan verminderen. De twee andere ondernemingen zien het behalen van een duurzaamheidslabel als een garantie op hun ketenverantwoordelijkheid.

Ondernemingen die niet over duurzaamheidscertificaten beschikken passen andere alternatieve methoden toe om duurzaamheid te bewijzen. Zij zien duurzaamheid meer terugkomen in hun dagelijkse bedrijfsvoering door hun activiteiten op een milieuvriendelijke manier uit te voeren. Nog niet veel bedrijven merken op dat de vraag naar duurzaamheidscertificaten vanuit de klanten komen. Die vraag komt voornamelijk vanuit de leveranciers die binnenkort rapportageplichtig zullen worden. De bedrijven die hiertoe al gevraagd werden, hebben geen moeite ondervonden om hun duurzaamheidsinformatie te gaan verstrekken. Nochtans zou dit een bepaalde druk kunnen leggen op bedrijven om richting duurzame innovatie te gaan. De overheid zou hierin ook een rol kunnen spelen door meer maatregelen op te leggen aan bedrijven om meer duurzaam te gaan ondernemen.

De tweede deelvraag bespreekt hoe bewust de Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector zijn van het belang van stakeholderengagement en de impact op hun samenwerkingsverband. Meer open en transparant communiceren naar de stakeholders toe wordt gezien als één van de belangrijkste verplichtingen die van toepassing zal zijn na inwerkingtreding van de CSRD-wetgeving. Zo blijkt uit de literatuurstudie. Deze verplichting wordt ook als een positieve vooruitgang gezien door de bedrijven. Door in dialoog te gaan met de stakeholders, verkrijgen beide partijen informatie over elkaar omtrent hun verwachtingen van het duurzaamheidsaspect en de implementatie ervan. Om hun duurzaamheidsinspanningen te delen met de stakeholders moeten de bedrijven gebruikmaken van communicatiekanalen. Het belangrijkste communicatiekanaal voor een onderneming is ongetwijfeld hun bedrijfswebsite, zes van de zeven ondernemingen verklaarden dat ze hun duurzaamheidsinformatie al delen op hun website. Communiceren over duurzaamheid binnen en buiten de onderneming kan gezien worden als één van de belangrijkste factoren voor een efficiënte stakeholdercommunicatie. Als een consument wilt weten hoe het bedrijf omgaat met duurzaamheid willen ze dit direct kunnen terugvinden op hun bedrijfswebsite of nog beter een link naar hun duurzaamheidsrapportage. Daarnaast is er nog ruimte voor bedrijven om te posten over hun duurzaamheid op hun sociale media kanalen. Op deze manier kunnen bedrijven de zichtbaarheid van hun duurzaamheidsinspanningen vergroten voor hun stakeholders.

Een uitdaging bij het communiceren naar stakeholders toe is dat de interne stakeholders, zoals de eigen medewerkers, vaak vergeten worden. Het is noodzakelijk om ervoor zorgen dat alle

inspanningen omtrent duurzaamheid van een onderneming bekend worden gemaakt aan zowel de interne stakeholders als aan de externe stakeholders. Deze uitdaging kwam niet aan bod in de literatuur maar werd aangekaart door één onderneming tijdens de interviews. Deze onderneming heeft hiervan een mooi voorbeeld gegeven tijdens het interview, waarin ze vermelden dat ze enkel personeel aannemen nadat ze de duurzaamheidsrapportage en interne duurzaamheidsdocumenten doorgelezen hebben en hun handtekening gegeven hebben. Dit zorgt ervoor dat ook het eigen personeel dezelfde visie en waarden hebben over duurzaamheid en deze boodschap verder kunnen communiceren naar de buitenwereld toe. Ten slotte zijn de ondernemingen bewust dat de nieuwe wetgeving een impact gaat hebben op de samenwerkingsverbanden van het bedrijf. Het valt op dat de meeste bedrijven dit niet als een bedreiging zien, maar dat het nauwer samenwerken met de stakeholders net zal zorgen voor een positieve impact. Het zijn voornamelijk de grote ondernemingen die de verantwoordelijkheid zullen moeten dragen en dat vinden de Vlaamse kmo's er goed aan.

Deelvraag drie behandelt de verplichtingen voor het opstellen en de inhoud van een duurzaamheidsrapportage. Buiten twee ondernemingen waren alle ondernemingen zich bewust van de komst van de nieuwe duurzaamheidswetgeving. Hierbij kan de vraag gesteld worden of alle ondernemingen binnen de sector over relevante informatiebronnen beschikken om deze informatie te verkrijgen. Twee respondenten hadden zelf al een duurzaamheidsrapportage opgesteld binnen hun bedrijven. Het meest besproken voordeel uit de onderzoeksresultaten is de transparantie van duurzaamheidsinformatie die de CSRD-wetgeving zal brengen. Daarnaast zal het zorgen voor een betere vergelijkbaarheid tussen de bedrijven. Een grote onzekerheid die nog bestaat over de nieuwe wetgeving, is de verwachting van een hoge kostenlast voor de kmo's bij het uitvoeren van een externe audit op de duurzaamheidsinformatie. In de literatuur werd niks gevonden over een inschatting van deze kost en welke impact dit gaat hebben op de kmo. Daarnaast hebben kmo's geen ervaring met financiële audits en hebben ze niet voldoende middelen om op dezelfde manier te kunnen voldoen aan de verplichtingen als grote ondernemingen. Deze bezorgdheid werd ook bevestigd tijdens de interviews, de respondenten hadden geen idee hoeveel kosten de externe controle met zich mee zou brengen.

Het concept van de dubbele materialiteit was voor veel respondenten nieuw en complex, maar ze waren wel gemotiveerd en bereid om dit concept toe te passen in hun onderneming. De betrokkenheid van belanghebbenden, zoals investeerders en banken, kunnen een voordeel spelen bij de zoektocht naar nieuwe investeringen. Enkele respondenten bevestigden dit en geloofden dat deze betrokkenheid kan leiden tot een betere reputatie en een hoger vertrouwen. Een andere uitdaging kan hieruit ontstaan voor bedrijven die niet willen voldoen aan de nieuwe duurzaamheidswetgeving. Enkele respondenten maakten de opmerking dat deze bedrijven na enige tijd problemen zouden ondervinden met het verkrijgen van financiering en bepaalde vergunningen, indien ze niet mee willen gaan in de nieuwe duurzaamheidsregelgeving. Alle respondenten verwachten dat voldoen aan de CSRD-wetgeving hun een concurrentieel voordeel zal opleveren. Ze benadrukten het belang om te gaan rapporteren om voorop te blijven in de markt en om het voortbestaan van de onderneming te garanderen.

Tijdens de interviews gaven twee ondernemingen aan geen kennis te hebben van de nieuwe CSRD-wetgeving. Beiden hebben momenteel ook geen plannen uitgewerkt om een eigen duurzaamheidsrapportage op te gaan stellen, wegens tijdinvestering en te weinig mankracht. Uit de onderzoeksresultaten is gebleken dat één respondent, die al stappen heeft gezet naar duurzaam ondernemen en aangesloten is bij het VCDO, bijna alle materiële onderwerpen als hoogprioriteit heeft aangeduid. Zijn motivatie hiervoor was dat alle onderwerpen gekoppeld kunnen worden aan de SDG-doelstellingen, waarvan het bedrijf al actieplannen op de agenda heeft staan om uit te voeren wegens hun deelname aan het VCDO. Voor het sociale en governance aspect verschillen de meningen tussen de twee respondenten sterk. Mogelijke redenen voor de toewijzing van de lage scores bij de tweede respondent kunnen sectorspecifiek gerelateerd zijn of omwille van huidige praktijken en uitdagingen binnen de onderneming. Bij deze respondent kunnen er op basis van zijn antwoordenblad vragen gesteld worden rond de reputatie en de operationele risico's van het bedrijf. Beide ondernemingen hebben aangegeven geen verdere KPI's of strategieën op te willen stellen om hun duurzaamheid te verbeteren.

Het voornaamste nadeel dat uit de onderzoeksresultaten is gekomen blijkt de kostprijs voor het opstellen van een duurzaamheidsrapportage te zijn. Dit nadeel werd ook besproken in de literatuurstudie. Het is wel belangrijk om op te merken dat deze kosten voor elk bedrijf verschillend kunnen zijn, zo variëren deze kosten van de uitgaven voor het opmaken van een duurzaamheidsverslag en de verzameling van data en cijfers. Andere respondenten spraken over de kostenlast bij een externe audit op de duurzaamheidsinformatie. Hierbij werd er een kostenschatting gemaakt door enkele respondenten, variërend van 5.000 tot 20.000 euro per jaar. Het is van belang om de verschillen in kostenverwachting tussen grote bedrijven en kmo's op te merken. De hoop vanuit de respondenten is dat er een versoepeling komt van de externe audit specifiek voor kmo's, waarbij er rekening wordt gehouden met de betaalbaarheid van kmo's. Een tweede nadeel dat niet voorkomt in de literatuur is de complexiteit van de dubbele materialiteitsanalyse, aangezien sommige ondernemingen nog niet bekend waren met het nieuwe concept. Hierbij kan de tijdinvestering die nodig is om de stakeholdersbevragingen uit te voeren gezien worden als een moeilijkheid voor de Vlaamse kmo's in de agrovoedingssector.

Het aanwerven van nieuw personeel specifiek voor het duurzaamheidsaspect kan zowel gezien worden als een nadeel, wat een extra kost met zich meebrengt, maar ook als een voordeel om het bedrijf verder te helpen evolueren in hun duurzaamheidstraject. Het grootste voordeel dat uit de onderzoeksresultaten blijkt is de verhoogde transparantie bij de stakeholders, waardoor er een nauwer samenwerkingsverband gecreëerd wordt en het bedrijf een betere reputatie verkrijgt. Een ander groot voordeel dat ook voorkomt in de literatuur is de inzicht dat een eigen duurzaamheidsrapportage brengt in de onderneming. Bedrijven kunnen deze inzichten gebruiken om interne processen te gaan optimaliseren en ze duurzamer te gaan maken. Ten slotte wordt het concurrentievoordeel dat het opstellen van een duurzaamheidsrapportage met zich zal meebrengen aangekaart als een positief punt. Dit laatste punt sluit aan bij de toenemende vraag van de consument naar duurzame producten, waardoor lokale inkoop bevorderd kan worden.

5.2. Conclusie

Deze masterproef bestudeert de impact van de nieuwe CSRD-wetgeving op Vlaamse kmo's binnen de agrovoedingssector. De onderzoeksresultaten tonen in eerste instantie aan dat er aanzienlijke verschillen zijn in de mate van kennis en implementatie van duurzaamheid tussen kleine en middelgrote ondernemingen. De agrovoedingssector, hoewel kleinschalig en complex, is van groot belang voor de Vlaamse economie. Ondanks dat een kmo qua omvang van onderneming en financiële cijfers niet behoort tot de scope om verplicht te gaan rapporteren, zullen ze op termijn automatisch mee de markt moeten gaan volgen. De agrovoedingssector bevindt zich aan het startpunt van duurzame ontwikkeling, wat hen dwingt om aan de voorwaarden van grote leveranciers te voldoen. Dit maakt de sector bijzonder interessant voor het bestuderen van de impact van de CSRD-wetgeving.

De respondenten hebben verschillende definities en opvattingen van duurzaamheid binnen hun eigen onderneming. Hoewel enkele bedrijven al actief bezig zijn om het duurzaamheidsaspect te integreren in de bedrijfsvoering, lopen andere bedrijven achter op hun duurzaamheidsinitiatieven. De uitdaging bevindt zich voornamelijk in het kostenplaatje en de complexiteit van het opstellen van een duurzaamheidsrapportage. De bedrijven zijn zich voldoende bewust van de verplichtingen voor het opstellen van een duurzaamheidsrapportage.

Uit de analyse van de interviews valt te concluderen dat de CSRD-wetgeving meer voordelen dan nadelen biedt voor de Vlaamse kmo in de agrovoedingssector. Zo wegen de voordelen van de hogere transparantie voor stakeholders, een beter inzicht in de eigen onderneming en een groter concurrentievoordeel zwaarder door dan de besproken nadelen. Een bijkomend voordeel is de verhoogde betrokkenheid van stakeholders bij het proces, wat kan resulteren in sterkere samenwerkingsverbanden en een groter vertrouwen. Bovendien ziet de agrovoedingssector ook een positieve trend in de marktvraag evolueren naar duurzame producten, wat bedrijven stimuleert om hun duurzaamheidsinspanningen te gaan uitbreiden. De kmo's zien de uitdagingen voornamelijk terugkomen in de kostprijs die de nieuwe wetgeving met zich zal meebrengen. Zowel de kosten voor de dataverzameling en de data-analyse als de niet-gecalculeerde kost voor de externe audit kwamen vaak aan bod tijdens de interviews. Dit benadrukt de noodzaak vanuit de overheid voor mogelijke versoepelingen of steunmaatregelen te bieden aan kmo's om deze kosten betaalbaar te houden voor bedrijven van deze omvang.

Samenvattend concludeert deze studie dat de CSRD-wetgeving zowel uitdagingen als kansen zal opleveren voor Vlaamse kmo's in de agrovoedingssector. Ondanks dat de financiële en administratieve lasten merkbaar en niet te vermijden zijn, wegen de voordelen van transparantie, een beter bedrijfsinzicht, verhoogde betrokkenheid van de stakeholders en de positieve marktevolutie zwaar door. Kmo's die proactief inspelen op deze veranderingen, kunnen op lange termijn genieten van voordelen zoals een betere reputatie op de markt en een duurzamere onderneming.

6. Beperkingen en aanbevelingen

Helaas zijn er enkele beperkingen aan dit onderzoek. Ten eerste is er weinig tot geen wetenschappelijke literatuur terug te vinden over de impact van de CSRD-wetgeving specifiek op de agrovoedingssector. De CSRD-wetgeving is recent ingevoerd waardoor er nog weinig wetenschappelijke literatuur terug te vinden is. Daarnaast is de agrovoedingssector divers en complex en zijn de sectorspecifieke standaarden nog in ontwikkeling. De implementatie van een nieuwe wetgeving zorgt ervoor dat bedrijven tijd nodig hebben om zich hieraan te kunnen gaan voldoen. Dit betekent dat de volledige impact pas duidelijk wordt na enige tijd, wanneer bedrijven hun eerste rapporten hebben ingediend en deze beoordeeld zijn. In deze situatie zullen de Vlaamse kmo's moeten wachten op meer duidelijke richtlijnen voor hen sector en gaan ze moeten kijken hoe de grote (beursgenoteerde) ondernemingen, die sinds 2024 rapportageplichtig zijn geworden, de nieuwe wetgeving gaan implementeren. Bovendien kan het zijn dat de CSRD-wetgeving in de toekomst anders toegepast moet worden in de agrovoedingssector, waardoor een constante analyse uitvoeren moeilijk zal worden.

Ten tweede is niet geweten of deze sector al volledig op de hoogte is van de nieuwe rapportagevereisten wegens hun bedrijfsgrootte en tijdsindeling. Daarnaast kan de vraag gesteld worden of deze bedrijven in het algemeen al bezig zijn met het duurzaamheidsaspect in hun bedrijfsvoering of niet. Deze beperking van het onderzoek werd ook opgemerkt in de methodologie en tijdens het afnemen van de interviews. Er werd een onderscheid gemaakt tussen bedrijven die reeds kennis hadden van de CSRD-wetgeving en bedrijven die er nog nooit van gehoord hadden, dit verschil heeft gezorgd voor een significante impact op de resultaten. Bedrijven die wel kennis hebben kunnen mogelijks een ander perspectief hebben omdat zij al veel verder staan met hun verzamelde informatie en eventueel al een plan van aanpak opgesteld hebben. Bedrijven die geen kennis hebben horen de nieuwe regelgeving voor de eerste keer en hebben als gevolg onvoldoende tijd gekregen om na te denken over een directe aanpak tijdens de interviews. Een aanbeveling voor toekomstig onderzoek zou kunnen zijn om te gaan differentiëren tussen de twee groepen. Door enkel bedrijven te interviewen die reeds kennis hebben van de CSRD-wetgeving, ofwel uitsluitend enkel bedrijven die geen kennis hebben, kunnen beide partijen dieper en breder onderzocht worden.

Beperkingen in het uitgevoerde onderzoek zijn er in de vorm van een lage participatiegraad van het aantal deelnemers tijdens de interviews, dit kan gezien worden als de derde beperking. Het interviewen van slechts zeven kmo's kan mogelijks een vertekend beeld geven op de resultaten aangezien ze maar een beperkt aandeel van de ondernemingen in Vlaanderen representeren. In dit onderzoek werd er specifiek toegespitst op de agrovoedingssector om een diepgaand inzicht te verkrijgen van de impact op deze sector. Om een meer representatief beeld te kunnen verkrijgen, kan het onderzoek herhaald worden met een grotere groep van respondenten doorheen verschillende sectoren in Vlaanderen.

Ten vierde werd het onderzoek uitgevoerd in een zeer beperkte context, er werden enkel interviews afgenomen bij niet-beursgenoteerde kmo's in Vlaanderen. Mogelijks hebben de bedrijven in de agrovoedingssector in Wallonië of beursgenoteerde Vlaamse kmo's een andere mening over de

CSRD-wetgeving. In verdere onderzoeken kan het interessant zijn om kmo's op nationaal niveau te ondervragen of zelfs kmo's uit andere Europese landen hun mening over de nieuwe wetgeving te bevragen. Hierna zouden er dan vergelijkingen gemaakt kunnen worden tussen verschillende Europese landen en België.

Ten vijfde werden er tijdens het onderzoek toevallig enkel mannelijke respondenten ondervraagd. Dit kan een vertekend beeld geven, omdat vrouwelijke respondenten en ondernemers mogelijks een andere kijk kunnen hebben op de toepassing van de CSRD-wetgeving binnen hun onderneming. Bij volgend onderzoek is het aangeraden om ook vrouwelijke ondernemers te ondervragen, zodat hier een analyse kan gemaakt worden tussen de twee geslachten.

Tot slot bevat de literatuur weinig informatie over de verplichtingen betreft de CSRD-wetgeving indien niet-rapportageplichtige kmo's wensen te rapporteren conform de ESRS-standaarden. Tijdens de interviews werd dit ook duidelijk gemaakt door verschillende respondenten, dat er nog veel onduidelijkheid heerst over de specifieke richtlijnen voor deze groep. Tegen eind juni 2024 zal er een set standaarden (VSME) specifiek voor niet-beursgenoteerde kmo's worden gepubliceerd, gebaseerd op de huidige ESRS-standaarden. De hoop is dat deze standaarden meer uniformiteit en duidelijkheid zullen brengen naar kmo's in de manier van rapporteren. Bedrijven die wensen vrijwillig te rapporteren volgens de CSRD-wetgeving kunnen dan gebruikmaken van de VSME-standaarden voor hen duurzaamheidsrapportage.

7. Bibliografie

- Alonso-Muñoz, S., Muiña, F. E. G., Medina-Salgado, M., & González-Sánchez, R. (2022). Towards Circular Economy Practices in Food Waste Management: A Retrospective Overview and a Research Agenda. *British Food Journal*, 124(13), 478–500. <https://doi.org/10.1108/bfj-01-2022-0072>
- Atkins, J., Doni, F., Gasperini, A., Artuso, S., La Torre, I., & Sorrentino, L. (2022). Exploring the effectiveness of sustainability measurement: Which ESG metrics will survive COVID-19? *Journal of Business Ethics*, 185(3), 629–646. <https://doi.org/10.1007/s10551-022-05183-1>
- Bigelli, M., Mengoli, S., & Sandri, S. (2023). ESG Score, board structure and the impact of the Non-financial Reporting Directive on European Firms. *Journal of Economics and Business*, 106133. <https://doi.org/10.1016/j.jeconbus.2023.106133>
- Boiral, O., Saizarbitoria, I. H., & Brotherton, M. (2017). Assessing and improving the quality of sustainability Reports: The Auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703–721. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>
- Brouwer, A. E., & Nandram, K. (2023). Hoe beïnvloedt assurance over niet-financiële informatie in geïntegreerde verslaggeving de beslissingen van beleggers en opstellers? *MAB*, 97(3/4), 125–133. <https://doi.org/10.5117/mab.97.98588>
- CIFAL Flanders. (2023, 9 juni). *CIFAL Flanders & FIT Webinar: Sustainability Reporting for SMES (NL) - 2023 06 08* [Video]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=vqvI7l3PSk8>
- Cifuentes-Faura, J. (2022). European Union policies and their role in combating climate change over the years. *Air Quality, Atmosphere & Health*, 15(8), 1333–1340. <https://doi.org/10.1007/s11869-022-01156-5>
- Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD* | VLAIO. (z.d.). VLAIO. <https://www.vlaio.be/nl/begeleiding-advies/duurzaam-ondernehmen/duurzaamheidsverslag/corporate-sustainability-reporting>
- De Groot, C., Koster, H., & Van Oostrum, C. (2022). Corporate Sustainability Reporting Directive: naar herziening van de Europese duurzaamheidsverslaggeving. *MAB*, 96(3/4), 61–73. <https://doi.org/10.5117/mab.96.82479>
- Deloitte research reveals inaction on climate change could cost the world's economy US\$178 trillion by 2070.* (2022, 23 mei). Deloitte. <https://www.deloitte.com/global/en/about/press-room/deloitte-research-reveals-inaction-on-climate-change-could-cost-the-world-economy-us-dollar-178-trillion-by-2070.html>
- European Commission. (2023). *Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043
- Fiandrino, S., & Tonelli, A. (2021). A Text-Mining analysis on the review of the Non-Financial Reporting Directive: Bringing Value Creation for Stakeholders into Accounting. *Sustainability*, 13(2), 763. <https://doi.org/10.3390/su13020763>
- Font, X., Elgammal, I., & Lamond, I. R. (2016). Greenhushing: The deliberate under communicating of sustainability practices by tourism businesses. *Journal of Sustainable Tourism*, 25(7), 1007–1023. <https://doi.org/10.1080/09669582.2016.1158829>
- Het KMO-Rapport 2023.* (z.d.). UNIZO. <https://www.unizo.be/download/het-kmo-rapport-2023>

- Information on national adaptation actions reported under the Governance Regulation. (z.d.). Climate-ADAPT. <https://climate-adapt.eea.europa.eu/en/countries/regions/countries/belgium>
- Kamp-Roelands, N., & De Waard, D. (2023). Onzekere mate van zekerheid. *MAB*, 97(3/4), 115–124. <https://doi.org/10.5117/mab.97.98577>
- Kamp-Roelands, N., Looijenga, M., & Orij, R. P. (2021). Rapporteren over impact. *MAB*, 95(11/12), 421–436. <https://doi.org/10.5117/mab.95.74218>
- Klimaatneutraliteit en groene diensten of goederen*. (z.d.). FOD Economie. <https://economie.fgov.be/nl/themas/ondernemingen/kmos-en-zelfstandigen-cijfers/duurzaamheid-bij-kmos/klimaatneutraliteit-en-groene>
- Lai, A., & Stacchezzini, R. (2021). Organisational and professional challenges amid the evolution of sustainability Reporting: a theoretical framework and an agenda for future research. *Meditari accountancy research*, 29(3), 405–429. <https://doi.org/10.1108/medar-02-2021-1199>
- Landrum, N. E., & Ohsowski, B. M. (2017). Identifying worldviews on Corporate Sustainability: A content Analysis of Corporate Sustainability reports. *Business Strategy and the Environment*, 27(1), 128–151. <https://doi.org/10.1002/bse.1989>
- Liu, M., Tang, J., Walton, S., Zhang, Y., & Zhao, X. (2023). Auditor Sustainability Focus and Client Sustainability Reporting. *Accounting Organizations and Society*, 101512. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2023.101512>
- López-Serrano, M. J., Ureña, L. J. B., López-Serrano, M. J., & Camacho-Ferre, F. (2023). Assessment of the sustainability of the European agri-food sector in the context of the circular economy. *Sustainable Production and Consumption*, 40, 398–411. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2023.07.010>
- Marques, A., & Teixeira, C. A. (2023). Vine and Wine Sustainability in a Cooperative Ecosystem—A Review. *Agronomy*, 13(10), 2644. <https://doi.org/10.3390/agronomy13102644>
- Materiële onderwerpen*. (z.d.). <https://www.wereldhavebelgium.com/Duurzaamheid/materiele-onderwerpen/>
- Orij, R. P. (2023). Duurzaamheidsverslaggeving en verschillende perspectieven. *MAB*, 97(7/8), 185–188. <https://doi.org/10.5117/mab.97.110166>
- Orij, R. P., Breijer, R., & Erkens, M. (2022). Veel soorten rapporten met niet-financiële informatie – Door de bomen het bos weer zien? *MAB*, 96(11/12), 367–376. <https://doi.org/10.5117/mab.96.94273>
- Over de Nationale Klimaatcommissie*. (z.d.). cnc-nkc.be. <https://www.cnc-nkc.be/nl/over-de-nationale-klimaatcommissie#:~:text=Ze%20is%20actief%20sinds%20eind,de%20Europese%20en%20internationale%20rapporteringsverplichtingen.>
- PwC. (z.d.). *Corporate Sustainability Reporting Directive*. <https://www.pwc.nl/en/topics/sustainability/esg/corporate-sustainability-reporting-directive.html>
- PwC. (2021). *Invoering CSRD belangrijkste wijziging verslaggeving sinds IFRS*. CFO. <https://cfo.nl/artikel/invoering-csrd-belangrijkste-wijziging-verslaggeving-sinds-ifs>

- Ramos, K. (2017). Carrots & Sticks: Global Trends in Sustainability Reporting Regulation and Policy. *Progreso*. <https://www.fundacionmicrofinanzasbbva.org/revistaprogreso/en/carrots-sticks-global-trends-in-sustainability-reporting-regulation-and-policy-kpmg/>
- Rossi, P., & Candio, P. (2023). The independent and moderating role of choice of non-financial reporting format on forecast accuracy and ESG disclosure. *Journal of Environmental Management*, 345, 118891. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2023.118891>
- Statistieken over kmo's in België. (z.d.). FOD Economie. [https://economie.fgov.be/nl/themas/ondernemingen/kmos-en-zelfstandigen-cijfers/statistieken-over-kmos-belgie#:~:text=Op%2031%20december%202022%2C%20zijn,Hoofdstedelijk%20Gewest%20\(10%2C3%20%25\)](https://economie.fgov.be/nl/themas/ondernemingen/kmos-en-zelfstandigen-cijfers/statistieken-over-kmos-belgie#:~:text=Op%2031%20december%202022%2C%20zijn,Hoofdstedelijk%20Gewest%20(10%2C3%20%25))
- Tremblay, D. A., Fortier, F., Boucher, J., Riffon, O., & Villeneuve, C. (2020). Sustainable Development Goal Interactions: An analysis based on the five pillars of the 2030 agenda. *Sustainable Development*, 28(6), 1584–1596. <https://doi.org/10.1002/sd.2107>
- Van Hoang, T. H., Pham, L., & Nguyen, T. T. P. (2023). Does country sustainability improve firm ESG reporting transparency? The moderating role of firm industry and CSR engagement. *Economic Modelling*, 125, 106351. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2023.106351>
- Van Nieuw Amerongen, N., Renes, R. M., & De Bos, A. (2023). Dubbele materialiteit: de toekomst van duurzaamheidsverslaggeving volgens ESRS en experts. *MAB*, 97(3/4), 101–113. <https://doi.org/10.5117/mab.97.101191>
- Vergoossen, R. (2022). *Duurzaamheidsverslaggeving*. <https://doi.org/10.26481/spe.20220908rv>
- Vervynckt, S. V. (z.d.). *INTERVIEW: EU adopts new standard for sustainability reports: What does it mean for Belgian companies?* FINN. <https://www.finn.agency/interview-eu-adopts-new-standard-for-sustainability-reports-what-does-it-mean-for-belgian-companies/>
- VLAIO. (z.d.). *De Europese Kmo-definitie*. Vlaio.be. <https://www.vlaio.be/nl/subsidies-financiering/kmo-portefeuille/voorwaarden-voor-subsidie-de-kmo-portefeuille/de-europese>

Bijlagen

Bijlage 1: CSRD-standaarden

Standaarden	Focus	Omschrijving
ESRS 1	Algemene voorwaarden	Algemene voorwaarden voor het opstellen van duurzaamheidsverslagen conform de CSRD-richtlijnen.
ESRS 2	Algemene toelichtingen	Bekendmaking van essentiële informatie, verplicht voor alle ondernemingen, ongeacht welk duurzaamheidsonderwerp.
ESRS E1	Klimaatverandering	Informatievereisten omtrent de gevolgen en de impact van de onderneming op klimaatgerelateerde risico's.
ESRS E2	Vervuiling	Informatievereisten omtrent vervuilende stoffen: impact van lucht-, water- en bodemverontreiniging.
ESRS E3	Water en maritieme hulpbronnen	Informatievereisten omtrent water en maritieme hulpbronnen.
ESRS E4	Biodiversiteit en ecosystemen	Informatievereisten omtrent de bescherming van biodiversiteit en ecosystemen.
ESRS E5	Gebruik van grondstoffen en circulaire economie	Informatievereisten omtrent het gebruik van grondstoffen en circulaire economie, met aandacht voor de bevordering van hergebruik en duurzaam afvalbeheer.
ESRS S1	Eigen personeel	Informatievereisten omtrent de rechten, gezondheid en welzijn van de eigen medewerkers. Met aandacht voor de werkomstandigheden en gelijke opportuniteiten op de werkvloer.
ESRS S2	Werknemers in de waardeketen	Informatievereisten omtrent arbeid in de waardeketen, bevordering van de genderdiversiteit en gelijke lonen op de werkvloer.
ESRS S3	Beïnvloede gemeenschappen	Informatievereisten omtrent de getroffen gemeenschappen: menselijke rechten, basisbehoeften (water, voedsel, onderdak, veiligheid).
ESRS S4	Consumenten en eindgebruikers	Informatievereisten omtrent de consumenten en de eindgebruikers: privacy, gezondheid, vrije toegang tot informatie.
ESRS G1	Bedrijfsvoering	Informatievereisten omtrent de bedrijfsvoering en governance.

Bron: European Commission. (2023). *Questions and Answers on the Adoption of European Sustainability Reporting Standards*.

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043